COLECȚIA " GHID PROFESIONAL "

Ioan Condor

DREPT FISCAL ȘI FINANCIAR

07

- Obligații fiscale ale agenților economici
- Obligații fiscale ale instituțiilor publice și altor persoane
- Convenții fiscale internaționale
- Raporturi juridice bancare

editor: TRIBUNA ECONOMICĂ 1996

Scanned with OKEN Scanner

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ

Sediul central: B-dul Republicii nr. 14, sector 3
Telefon: 312.15.03, Fax: 312.14.63

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ dispune de mijloacele necesare pentru a oferi un sprijin competent și eficient clienților săi.

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ își desfășoară activitatea prin cele 211 unități, constituind o rețea bine distribuită geografic în țară și prin 500 bănci corespondente plasate în importante centre financiare ale lumii.

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ, prin sistemul informatic propriu de care dispune și prin sistemul SWIFT la care a aderat, vă poate facilita tranzacțiile de care aveți nevoie, asigurând un grad ridicat de operativitate și confidențialitate tuturor operațiunilor solicitate.

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ, în afara serviciilor financiare standard pe care le oferă, sprijină activitățile dvs. de investiții prin credite pe termen mediu și lung cu dobânzi negociate în condiții avantajoase, finanțează operațiunile de export și oferă consultanță și documentare pentru diverse tipuri de tranzacții; oferă, de asemenea, garanții bancare pentru angajamente de plată în țară și străinătate.

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ este prima bancă românească membră a organizației EUROPAY INTERNATIONAL, ce dispune de o rețea de automate de eliberat numerar (ATM-uri), pentru deținătorii de carduri din străinătate (VISA și EUROPAY), cât și pentru deținătorii de carduri **BCR Maestro.**

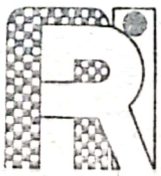
BANCA DE CARE AVEȚI NEVOIE !

Scanned with OKEN Scanner

În memoria fraţilor CONDOR - tatăl
şi unchii mei.

Scanned with OKEN Scanner

Tiparul executat sub comanda 60 244
Pregătirea formei și imprimarea
R.A.I. „Coresi"
Piața Presei Libere, 1, București
ROMÂNIA



Scanned with OKEN Scanner

Colecţia "GHID PROFESIONAL"

IOAN CONDOR

DREPT FISCAL SI FINANCIAR

- Obligaţii fiscale ale agenţilor economici
- Obligaţii fiscale ale instituţiilor publice şi altor persoane
- Convenţii fiscale internaţionale
- Raporturi juridice bancare

Lucrarea ţine seama de legislaţia în vigoare la data de 15 februarie 1996

Editor
"TRIBUNA ECONOMICĂ"
BUCUREŞTI
- 1996 -

Scanned with OKEN Scanner

DREPT FISCAL ŞI FINANCIAR
ISBN 973 - 97666 - 2 - 5

EDITOR
S.C. "Tribuna Economică" - S.A.
Bd. Magheru, nr. 18 - 30, etaj I, Sector 1, Bucureşti, Cod 70.159
Tel: 659.20.60; Fax: 659.50.58
Registrul comerţului nr. J 40/23.888/1992

AUTOR
Ioan Condor

REDACTOR DE CARTE
Bogdan Pădure

PUBLICITATE
Cristian Gorie, Angelina Ştefan (tel.: 659.20.60)
PROMOVARE, DIFUZARE
Cristian Popescu - Bogdăneşti (tel.: 659.68.35)
INFORMAŢII, ABONAMENTE
Emil Zamfirescu (tel.: 659.20.60)

Abonamentele se fac direct, prin dispoziţie de plată sau mandat poştal trimis pe adresa S.C. "Tribuna Economică" - S.A.

Vă puteţi abona şi prin oficiile poştale şi agenţiile de difuzare a presei, la factorii poştali sau difuzorii de presă.
Cititorii din străinătate se pot abona direct prin "Rodipet" S.A. - P.O. box 33 - 57, Bucureşti, Piaţa Presei Libere, nr. 1, sector 1, România, telex: 11995, fax: 0040 - 1 - 222 64 07, tel. 222.41.26

CONT
S.C. "Tribuna Economică" - S.A. nr. 4072.2011.5002, Banca Comercială Română, filiala sector 1, Bucureşti

TIPAR
Regia Autonomă a Imprimeriilor - Imprimeria "Coresi", Bucureşti

COPYRIGHT © 1996
Toate drepturile asupra acestei ediţii sunt rezervate S.C. "Tribuna Economică" - S.A. Nu este permisă reproducerea integrală sau parţială a lucrării fără consimţământul scris al editorului.
Opiniile exprimate în lucrare aparţin autorilor şi nu reflectă în mod necesar punctul de vedere al editorului.
Menţionăm că pentru nici o pierdere cauzată vreunei persoane juridice sau fizice, care acţionează sau se abţine de la acţiuni ca urmare a consultării materialelor publicate în lucrare, nu sunt răspunzători editorul sau autorii.
REDACTARE COMPUTERIZATĂ: *"HOLDING G" - S.A.*

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Pag.

PREFAŢĂ 19

CAPITOLUL I
EVOLUŢIA FINANŢELOR PUBLICE ŞI A DREPTULUI FISCAL ŞI FINANCIAR

Secţiunea I
Finanţele publice de la întemeierea Principatelor Române până la Unirea lor

1. Aspecte generale 21
2. Sursele de venituri ale statului 22
3. Organele fiscale 23
4. Regulamentul Organic 24

Secţiunea a II-a
Finanţele publice şi legislaţia financiară de la Unirea Principatelor Române până la primul război mondial

1. Sistemul fiscal 26
2. Organizarea bugetară 30
3. Curtea de Conturi 30
4. Regimul vamal 31

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a III-a
Finanţele publice şi dreptul fiscal şi financiar între cele două războaie mondiale

1. Sistemul fiscal 32
2. Procedura bugetară 34
3. Aparatul fiscal 35

Secţiunea a IV-a
Dreptul fiscal şi financiar după al doilea război mondial

1. Organizarea bugetară 37
2. Evoluţia dreptului fiscal 40
3. Organele administraţiei de stat financiar - bancare 43

CAPITOLUL II
NOŢIUNI GENERALE DE DREPT FISCAL ŞI FINANCIAR

Secţiunea I
Domeniul public şi domeniul privat al statului

1. Nevoi private. Nevoi publice 46
2. Domeniul public al statului 47
3. Domeniul privat al statului 48
4. Concluzii 49

Secţiunea a II-a
Obiectul şi funcţiile finanţelor publice. Relaţii financiare

1. Noţiunea de "finanţe" 50
2. Obiectul finanţelor publice 51
3. Relaţii financiare 53
4. Funcţiile finanţelor publice 57

Secţiunea a III-a
Noţiunea şi obiectul dreptului fiscal şi financiar

1. Reglementarea juridică privind finanţele publice 60

Scanned with OKEN Scanner

2. Categoriile de norme juridice care au ca obiect finanţele publice 61
3. Definiţia dreptului fiscal şi financiar 62

Secţiunea a IV-a
Izvoarele dreptului fiscal şi financiar

1. Caracterizare generală 64
2. Constituţia 65
3. Legile 65
4. Hotărârile consiliilor locale, ca organe de decizie administrativ - teritoriale 67
5. Actele normative ale organelor centrale ale autorităţii executive 67

Secţiunea a V-a
Raporturile juridice financiare

1. Subiecţii raporturilor juridice financiare 70
2. Conţinutul raporturilor juridice financiare 71
3. Obiectul raporturilor juridice financiare 71
4. Diferendele fiscale 71
5. Gruparea raporturilor juridice financiare 72

Secţiunea a VI-a
Reforma economică şi dreptul fiscal şi financiar

1. Criza de sistem social - economic 72
2. Revoluţia din Decembrie 1989 74
3. Reforma economică şi socială 74
4. Importanţa reglementărilor fiscale şi financiar - bancare 75

Secţiunea a VII-a
Rolul şi locul dreptului fiscal şi financiar în sistemul de drept.
Ştiinţa finanţelor şi dreptul fiscal şi financiar

1. Rolul dreptului fiscal şi financiar 78
2. Locul dreptului fiscal şi financiar în sistemul de drept 79
3. Ştiinţa finanţelor şi dreptul fiscal şi financiar 80

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL III
SISTEMUL BUGETELOR PUBLICE

Secţiunea I
Bugetul public naţional

1. Consideraţii generale 83
2. Scurt istoric 85
3. Reforma bugetară 87
4. Principiile dreptului bugetar 90
5. Competenţele de aprobare a bugetelor publice anuale 98

Secţiunea a II-a
Elaborarea şi aprobarea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat

1. Iniţiativa bugetară 100
2. Etapele de elaborare a proiectului de buget 101
3. Evaluarea veniturilor şi cheltuielilor bugetare 102
4. Procedura de aprobare a bugetului de stat 104
5. Legile bugetare anuale 106
6. Fonduri speciale 107
7. Bugetul asigurărilor sociale de stat 111

Secţiunea a III-a
Execuţia şi încheierea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat

1. Atribuţiile Guvernului şi ale Ministerului Finanţelor 112
2. Repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor publice 114
3. Realizarea veniturilor şi efectuarea cheltuielilor 115
4. Serviciul de trezorerie 119
5. Contul general anual de execuţie a bugetului de stat, contul anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat şi contul general al datoriei publice 125

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a IV-a
Controlul execuţiei bugetului de stat

1. Organizarea generală a controlului 129
2. Controlul legislativ 129
3. Controlul administrativ 131
4. Controlul judiciar 132

Secţiunea a V-a
Elaborarea, aprobarea, executarea şi încheierea bugetelor locale

1. Cadrul juridic 135
2. Elaborarea şi aprobarea proiectelor bugetelor locale 137
3. Executarea şi încheierea bugetelor locale 138

Secţiunea a VI-a
Finanţarea instituţiilor publice

1. Bugetele instituţiilor publice 139
2. Sursele de finanţare a instituţiilor publice 140
3. Care sunt instituţiile publice? 140

CAPITOLUL IV
SISTEMUL ŞI POLITICA FISCALĂ

Secţiunea I
Consideraţii introductive

1. Necesitatea impozitului 142
2. Definirea impozitului şi a taxelor 143

Secţiunea a II-a
Sistemul fiscal şi politica fiscală

1. Definiţia sistemului fiscal şi a politicii fiscale 146
2. Principiile de bază ale sistemului fiscal 150
3. Trăsăturile noului sistem fiscal 152

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a III-a
Categorii de impozite şi de contribuabili

1. Clasificarea impozitelor şi taxelor 158
2. Categoriile de contribuabili şi impozite datorate de aceştia 161

Secţiunea a IV-a
Definiţii fiscale

1. Subiectul impozabil 164
2. Plătitorul de impozit 164
3. Baza impozabilă 165
4. Cota de impunere 165
5. Rezident/nerezident 166
6. Sediu permanent 166
7. Evaziunea fiscală 166

CAPITOLUL V
IMPOZITAREA PERSOANELOR JURIDICE

Secţiunea I
Impozitarea profitului

1. Consideraţii preliminare 169
    1.1. Instituirea impozitului pe profit 169
2. Sistemul impozitului pe profit conform Legii nr. 12/1991 170
    2.1. Noul sistem de impozitare a profitului 171
3. Impozitul pe profit 175
    3.1. Rolul impozitului 175
    3.2. Subiecţii impunerii 176
        3.2.1. Definirea contribuabililor 176
        3.2.2. Delimitarea grupelor de contribuabili 180
    3.3. Baza impozabilă 181
        3.3.1. Determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari 182
        3.3.2. Determinarea profitului impozabil pentru contribuabilii mici 187
        3.3.3. Impunerea profiturilor realizate de

Scanned with OKEN Scanner

persoanele străine 188
3.4. Cota de impunere 192
3.4.1. Anterior Legii nr. 12/1991 192
3.4.2. Legea nr. 12/1991 192
3.4.3. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 192
3.4.4. Propuneri de lege ferenda 195
3.5. Venituri impozitate şi scutiri de impozit 196
3.5.1. Neimpozitarea unor dividende 196
3.5.2. Neimpozitarea aportului la capitalul social 197
3.5.3. Scutiri tranzitorii de impozit 197
3.5.4. Facilităţi pentru anumite categorii de persoane 198
3.6. Facilităţi suplimentare 198
3.7. Aşezarea impunerii 200
3.7.1. Plata în avans 200
3.7.2. Declaraţia de impunere şi forţa sa juridică 201
3.7.3. Răspunderea 201
3.7.4. Actualizarea la inflaţie a impozitului datorat de contribuabilii mari 202
3.7.5. Competenţa organului fiscal de a stabili impozitul de plată 202
3.7.6. Moneda de plată 203
3.7.7. Răspunderea societăţilor bancare 203
3.7.8. Majorări de întârziere 204
3.8. Controlul, constatarea, urmărirea şi încasarea impozitului şi majorărilor de întârziere 206
3.9. Restituirea sau compensarea 207
3.10. Prescripţia 208
3.11. Căi de atac 209
3.12. Secretul fiscal 210
3.13. Vărsămintele din profitul net al regiilor autonome 211
3.14. Contravenţii fiscale 211
3.15. Destinaţia impozitului 213
4. Impozitul pe dividende 213
4.1. Aspecte generale 213
4.2. Subiecţii impunerii 214
4.3. Baza impozabilă 214
4.4. Cota de impunere 215
4.5. Plătitorul impozitului 216

Scanned with OKEN Scanner

4.6. Plata impozitului 216
4.7. Controlul fiscal 217
4.8. Restituiri şi compensări 217
4.9. Prescripţia 218
4.10. Secretul fiscal 218
4.11. Căi de atac 219
4.12. Taxa de timbru 220

Secţiunea a II-a
Impozitele asupra tranzacţiilor

1. Consideraţii introductive 221
1.1. Rolul schimbat al impozitelor de consumaţie în cadrul reformei economice 221
1.2. Ponderea diferitelor categorii de impozite 222
1.3. Categoriile de impozite de consumaţie 223
2. Taxa pe valoarea adăugată 224
2.1. Scurt istoric 224
2.2. Caracteristicile şi avantajele T.V.A. 226
2.3. Instituirea T.V.A. în România 228
2.4. Definiţii T.V.A. 229
2.5. Subiecţii impunerii 232
2.6. Obiectul impunerii 234
2.7. Locul livrării (teritorialitatea) 238
2.8. Baza de impozitare 239
2.9. Faptul generator şi exigibilitatea T.V.A. 242
2.10. Reguli şi cote de impozitare 245
2.11. Scutiri de plată T.V.A. 252
2.12. Creditul T.V.A. 257
2.13. Obligaţii administrative (Înregistrarea; Registre şi înregistrări; Facturi fiscale; Deconturi T.V.A.; Controlul fiscal; Plata; Prescripţia; Căi de atac; Contestaţii) 259
3. Accizele 265
3.1. Cadrul general 265
3.2. Accizele 266
3.3. Impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale 273
3.4. Procedura fiscală comună 274
4. Impozitarea transferului dreptului de proprietate mobiliară

Scanned with OKEN Scanner

şi imobiliară şi taxele succesorale 279

Secţiunea a III-a
Alte impozite şi taxe datorate de persoanele juridice

1. Impozitul pe spectacole 280
2. Contribuţiile pentru securitate socială 282
2.1. Cadrul general 282
2.2. Contribuţia pentru asigurările sociale de stat (C.A.S.) 283
2.3. Contribuţia de asigurări sociale a agricultorilor 286
2.4. Contribuţiile pentru fondul de ajutor de şomaj şi alocaţia de sprijin 288
2.5. Fonduri private de pensii 290
3. Impozitul pe clădiri 291
4. Impozitul pe teren 296
5. Taxa asupra mijloacelor de transport 299
6. Taxa pentru scoaterea definitivă a terenurilor din circuitul agricol şi silvic 305
7. Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat în alte scopuri decât pentru agricultură sau silvicultură 307
8. Taxele vamale 311

CAPITOLUL VI
IMPOZITAREA PERSOANELOR FIZICE ŞI NEREZIDENŢILOR. CONVENŢII FISCALE INTERNAŢIONALE

Secţiunea I
Impozitarea persoanelor fizice

1. Consideraţii preliminare 320
2. Impozite pe venit 322
2.1. Trăsături generale 322
2.2. Impozitul pe salarii 324
2.3. Impozitul pe veniturile obţinute din practicarea unei profesii libere 339
2.4. Impozitul asupra veniturilor din lucrări de litere, artă şi ştiinţă 345

Scanned with OKEN Scanner

2.5. Impozitul asupra veniturilor din închirieri şi subînchirieri de clădiri, terenuri şi camere mobilate sau nemobilate 348
2.6. Prevederi comune impozitelor pe venit 351
3. Impozitul pe venitul agricol 351
4. Impozitele şi taxele locale 359
4.1. Cadrul juridic general 359
4.2. Impozitul pe clădiri 365
4.3. Impozitul pe teren 366
4.4. Taxa asupra mijloacelor de transport 366
4.5. Taxa pentru folosirea locurilor publice 366
4.6. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor 369
4.7. Taxe pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă 371
4.8. Taxa pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice 373
4.9. Taxa pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie 374
4.10. Alte taxe locale 374
4.11. Reglementări comune impozitelor şi taxelor locale 375
5. Taxele de timbru 379
5.1. Scurt istoric 379
5.2. Caracterizare generală 383
5.3. Taxele pentru cereri în justiţie 385
5.4. Taxele de timbru pentru activitatea notarială 391
5.5. Taxele asupra contestaţiilor la impuneri 398
5.6. Taxele pentru acte de stare civilă 399
5.7. Taxele în legătură cu actele de identitate 399
5.8. Taxele pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel şi viza anuală a acestora 400
5.9. Taxele pentru eliberarea permiselor şi altor asemenea documente 401
6. Timbrul judiciar 401
7. Taxele vamale 404

Secţiunea a II-a
Impozitarea nerezidenţilor şi a întreprinderilor străine

1. Aspecte generale 404
2. Impozitarea nerezidenţilor 405

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Definirea nerezidenţilor 405
2.2. Regimul fiscal general aplicabil nerezidenţilor 405
2.3. Regimul fiscal special aplicabil unor venituri realizate de nerezidenţi 406
3. Impozitarea întreprinderilor străine 407
3.1. Întreprinderile străine 407
3.2. Regimul fiscal al reprezentanţelor comerciale 408
3.3. Impunerea investitorilor străini 411
3.4. Facilităţi suplimentare 413
3.5. Concluzie 415

Secţiunea a III-a
Convenţii fiscale internaţionale

1. Fenomenul de dublă impunere internaţională 415
2. Necesitatea evitării dublei impuneri pentru dezvoltarea relaţiilor economice internaţionale 417
3. Degrevarea unilaterală de dubla impunere internaţională 418
4. Convenţii internaţionale pentru evitarea dublei impuneri 419

CAPITOLUL VII
PROCEDURA FISCALĂ

Secţiunea I
Consideraţii introductive

Secţiunea a II-a
Organizarea generală fiscală

1. Programul fiscal 430
2. Competenţa autorităţilor fiscale 432
3. Declaraţia de impunere 436
4. Doctrina fiscală internaţională 439

Secţiunea a III-a
Aşezarea impunerii

1. Noţiune 440
2. Principalele elemente pentru stabilirea impunerii 441

Scanned with OKEN Scanner

3. Titlul de creanţă fiscală 446
4. Jurisdicţia fiscală 450
5. Propuneri de lege ferenda 454

Secţiunea a IV-a
Moduri specifice de stingere a obligaţiilor fiscale

1. Plata 455
2. Compensarea 457
3. Anularea obligaţiei fiscale 459
4. Scăderea 460

Secţiunea a V-a
Executarea silită

1. Procedee de realizare a creanţelor fiscale 461
2. Măsuri asiguratorii 462
3. Procedura generală de executare silită 464
4. Organe de executare 467
5. Executarea prin poprire 469
6. Urmărirea bunurilor mobile 471
7. Urmărirea bunurilor imobile 474
8. Eliberarea şi distribuirea sumelor realizate 477
9. Contestaţia la executare 478
10. Prescripţia 480
11. Secretul fiscal 481
12. Înlesniri de plată 482
13. Propunere - de lege ferenda - pentru un cod de procedură fiscală 482

CAPITOLUL VIII
CREDITUL PUBLIC

Secţiunea I
Noţiuni introductive

1. Definiţia şi categoriile de credit 486
2. Necesitatea creditului public 488

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a II-a
Împrumuturile de stat

1. Particularităţi 490
2. Împrumuturile de stat interne 492
3. Împrumuturile de stat externe 494

Secţiunea a III-a
Depunerile la casele de economii

Secţiunea a IV-a
Gestionarea datoriei publice

1. Aspecte generale privind datoria publică 499
2. Atribuţii privind gestionarea datoriei publice 500
3. Regimul sancţionator 502
4. Dobânda la împrumuturile de stat 503
5. Plasarea, conversiunea, arozarea şi consolidarea 504
6. Amortizarea datoriei publice 505
7. Alte căi de stingere a datoriei publice 506

Secţiunea a V-a
Mobilizarea de resurse băneşti prin organisme financiare internaţionale

CAPITOLUL IX
BANII. CIRCULAŢIA BĂNEASCĂ. APARATUL ŞI SISTEMUL BANCAR. PIAŢA CREDITULUI ŞI PIAŢA FINANCIARĂ

Secţiunea I
Banii şi funcţiile lor

1. Rolul banilor 508
2. Funcţiile banilor 510

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a II-a
Circulaţia bănească

1. Noţiuni generale 511
2. Circulaţia numerarului 512
3. Moneda scripturală 515
4. Sistemul bănesc 516

Secţiunea a III-a
Aparatul şi sistemul bancar

1. Banca şi clienţii săi 517
2. Aparatul şi sistemul bancar 518
3. Scurt istoric românesc 519
4. Necesitatea reformei bancare 519
5. Reforma bancară 521
6. Constituirea băncilor comerciale, filialelor şi sucursalelor 524

Secţiunea a IV-a
Piaţa creditului şi piaţa financiară

1. Piaţa creditului 526
2. Piaţa financiară. Bursa 528

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

PREFAŢĂ

Lucrarea de faţă tratează problemele juridico-economice din domeniul fiscal şi financiar, concretizate în instituţiile juridice specifice acestei ramuri de drept. Astfel, lucrarea, după ce face o prezentare generală a evoluţiei finanţelor publice şi a dreptului fiscal şi financiar, tratează: noţiunile specifice dreptului financiar şi condiţiile în care are loc reforma economică şi a legislaţiei fiscale şi financiar-bancare; sistemul bugetului public naţional, cu cele trei categorii de bugete publice care-l compun (bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat), înduzând elaborarea, aprobarea, execuţia şi încheierea lor precum şi controlul bugetar; politica fiscală impozitelor, definind obligaţiile fiscale, sistemul fiscal, categoriile de impozite şi taxe şi de contribuabili, precum şi unele noţiuni fiscale; impozitarea persoanelor juridice, cu referire mai amplă la impozitul pe profit, impozitul pe dividende, taxa pe valoarea adăugată, accizele, taxele locale şi contribuţiile pentru securitate socială, cu trimiteri la dreptul comparat; impozitarea persoanelor fizice, insistând mai cu seamă asupra impozitului pe salarii, impozitele pe celelalte venituri ale persoanelor fizice, taxele de timbru, impozitarea nerezidenţilor şi a întreprinderilor străine; procedura fiscală care include organizarea fiscală, aşezarea impunerii, stingerea obligaţiilor fiscale şi executarea silită a creanţelor fiscale; creditul public cuprinde analiza împrumuturilor de stat interne şi externe şi gestionarea datoriei publice; banii, circulaţia bănească, aparatul şi sistemul bancar, piaţa creditului şi piaţa financiară (inclusiv bursa de valori). Se face o analiză complexă a problemei evitării dublei impuneri internaţionale, pe venit şi pe avere, înduzând măsurile interne de degrevare a dublei impuneri şi o prezentare a listei convenţiilor internaţionale încheiate de ţara noastră în acest domeniu, a regulilor şi metodelor cuprinse de acestea pentru a se limi-

ta sau înlătura acest obstacol fiscal din calea dezvoltării relaţiilor internaţionale.

Cartea se adresează agenţilor economici (persoane juridice şi fizice), studenţilor facultăţilor de drept şi de finanţe, salariaţilor insituţiilor publice şi ai agenţilor economici, cu deosebire celor cu funcţii de conducere, juridice sau din compartimente financiar-contabile, care în condiţiile economiei de piaţă, sunt obligate să-şi lărgească orizontul cunoştinţelor profesionale pe probleme specifice ale dreptului fiscal, financiar şi bancar. Nu în ultimul rând, lucrarea se adresează cercetărilor, investitorilor străini şi tuturor cetăţenilor interesaţi a cunoaşte principalele instituţii juridice specifice dreptului fiscal şi financiar.

Fiind concepută pentru a se adresa unui cerc atât de larg de cititori şi având în vedere că trăim "într-o epocă în care timpul pentru lectură s-a redus fie din pricina complexităţii vieţii moderne, fie a existenţei unor mijloace de informare mai rapide şi mai comode"[1], cărţile ştiinţifice trebuie să fie cât mai sintetice şi pe înţelesul tuturor. De aceea, am renunţat la teoretizări ample care interesează un cerc restrâns de specialişti, acordând atenţie şi spaţiu larg aspectelor privind analiza concretă şi aplicarea practică imediată a legislaţiei financiar-bugetare, fiscale şi bancare, astfel încât să ofer un instrument util de lucru pentru cititorul potenţial.

Lucrarea este rodul unei experinţe îndelungate în domeniul dreptului financiar. Totuşi, lucrarea nu pretinde a fi exhaustivă; ea ţine seama de proporţiile convenite ale cărţii şi de alte cauze, care au determinat ca unele probleme să fie succint tratate sau omise.

Autorul
februarie 1996

---

1. Vladimir Hanga, *Mari legiuitori ai lumii*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1977, p. 8.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL I
EVOLUŢIA FINANŢELOR PUBLICE ŞI A DREPTULUI FISCAL ŞI FINANCIAR

Secţiunea I
Finanţele publice de la întemeierea Principatelor Române până la Unirea lor

1. ASPECTE GENERALE

Înainte de întemeierea Principatelor Române, adică până la descălecare, pe teritoriul ţării noastre au existat diferite forme de organizare politică. Toate popoarele barbare care au trecut pe aici ne-au supus la dări şi la corvezi multiple, stare care a durat până ce am putut închega viaţa Statelor Române, care să trăiască din forţele naţionale ale neamului şi în care am stabilit alte raporturi de îndatoriri[1]. În această perioadă, legătura dintre ţăranii români şi şefii triburilor barbare se făcea prin cneji, voievozi şi juzii localităţilor româneşti, care răspundeau de strângerea birurilor.

Ca urmare a descălecării şi a închegării unor organizaţii politice mai unitare, organizarea fiscală din ţările române se dezvoltă după sistemul de dări existent în Transilvania, de unde au pornit voievozii descălecători. Se pare că a exercitat o anumită influenţă şi populaţia românească de peste Dunăre, din Serbia, care avea o organizare administrativă şi o structură socială bine definită, cu drepturi şi obligaţiuni cetăţeneşti faţă de fisc. În realitate, sistemul fiscal era stabilit şi în raport de organizarea politică din acele timpuri.

O caracteristică fundamentală a constat în aceea că domnii, ca

1. G. Leon, *Istoria Economiei Publice la Români*, Bucureşti, 1924, p. 12.

Scanned with OKEN Scanner

autoritate supremă în stat, şi-au asumat fixarea dărilor, controlul activităţii tuturor slujbaşilor vistieriei, de la marele vistier până la cel mai mic agent fiscal, fixarea atribuţiilor acestora, numirea lor, rezolvarea tuturor neînţelegerilor dintre membrii aparatului fiscal şi contribuabili, acordarea de reduceri sau scutiri de dări[1].

2. SURSELE DE VENITURI ALE STATULUI

În Ţara Românească şi în Moldova, până în 1830, **sursele principale de venituri** ale statului erau:

a) dările de repartiţie, care constau, în general, din bir, plătit în mod eşalonat, într-un anumit număr de rate;

b) dările de cotitate, compuse din: dijmăritul de stupi şi porci, oieritul de oi (goştina în Moldova), vinăriei pe vin (vidrărit în Moldova), vămile, amenzile etc.În acelaşi timp, au existat unele dări, care azi par cel puţin curioase, cum sunt: fumăritul, văcăritul (pe boi, vaci şi cai), ierbăritul, tutunăritul etc. Aceste **forme de dări erau multiple** şi variau, cu timpul unele dispăreau, altele se înfiinţau, astfel că nu ne propunem să facem enumerarea lor exhaustivă. Întrucât perceperea acestor dări era arbitrară, frecventele plângeri ajungeau la Domni, care se "îndurau" şi făceau **ruptura**, adică **o înţelegere** care stabilea obligaţia fiscală şi termenele de executare. Înţelegerea aceasta cu vistieria se făcea desigur pe **grupuri de contribuabili** şi nu individual (ex. grupuri profesionale - negustorii braşoveni, grupul preoţilor dintr-o eparhie etc.).

Contribuabilii erau împărţiţi în două mari categorii:

a) bresle, care beneficiau de unele privilegii fiscale, adică scutiri totale sau parţiale de dări şi un sistem fiscal mai avantajos. Astfel, marii stăpâni de moşii (boierii, episcopiile, mănăstirile) erau scutiţi total de dări; doar în cazuri excepţionale erau impuse şi stările privilegiate;

b) bimicii, care plăteau toate dările, iar sistemul lor fiscal era plin de neajunsuri. În această categorie intra, în principal, ţărănimea liberă şi clăcaşă, supusă la toate dările de repartiţie şi de cotitate.

În **Transilvania**, principalele categorii de obligaţii faţă de stat au fost dările pe porţi, după animale, pentru întreţinerea armatei, muncile obşteşti, capitaţia, adică obligaţii în bani şi muncă. În 1754, printr-o patentă, împărăteasa Maria Tereza a stabilit următoarele impozite directe către

---

1. *Istoria dreptului românesc, Vol. II/1.Partea întâi*, Editura Academiei R.S.R., Bucureşti, 1984, p. 101.

Scanned with OKEN Scanner

stat:

a) impozitele pe avere, percepute pentru bunurile **imobile** (terenuri de diverse categorii, deosebite pe clase - după felul culturii, după rodnicia, poziţia locurilor) şi pentru bunuri **mişcătoare** (boi, cai, porci, capre, oi, stupi de albine, vase de rachiu), deosebite după natura obiectului impus;

b) impozitul pe cap, numit taxa capitis, aplicabil în mod variat pe categorii de contribuabili, astfel: pentru **ţărani** mai mic (în raport de cuantumul dărilor plătite de fiecare), iar pentru **orăşeni**, mai mare (taxa orăşenească)[1]. Nobilimea era scutită de dări.

3. ORGANELE FISCALE

Organele fiscale din **Ţara Românească** şi **Moldova** erau: marele vistier, vistierul II şi III, ajutaţi de o cancelarie a vistieriei, complexă, formată din logofeţi specializaţi pe servicii (logofăt de bresle, de scutelnici, de slujitori, de poslușnici etc.) şi sameşii. În ţară se exercitau **atribuţii fiscale** prin: în judeţe, sameşii trimişi de vistierie şi ispravnicii de judeţ; în plăşi, zapcii; în plaiuri, vătafii de plai; iar în sate, pârcălabul, preotul şi bătrânii satului. Organele centrale răspundeau de impunerea şi perceperea dărilor, evidenţa veniturilor şi cheltuielilor. Sameşii ţineau evidenţa în judeţe şi supravegheau pe dregătorii locali să nu facă abuzuri. Ispravnicii aveau în grija lor stabilitatea contribuabililor în judeţ, repartiţia judicioasă a dărilor pe sate şi bresle, precum şi supravegherea zapciilor, vătafilor de plai şi vameşilor[2].

În **Transilvania**, organul superior care se ocupa cu administrarea veniturilor fiscale era **Tezaurariatul** (Regius thesaurariatus), cu reşedinţa, în cea mai mare parte a perioadei analizate, la Sibiu. Acest organ era condus de **Tezaurarul**, care avea în subordine patru inspectori cu competenţă în sectoare distincte (mine de aur şi sare; domenii fiscale; dijme fiscale, vămi). Pe parcurs, acest organ a avut organizări diferite.

În această perioadă, în Ţările Române au avut loc unele aşa-zise **reforme fiscale**, dintre care amintim pe cele ale lui Constantin Mavrocordat (1741 - 1749 şi 1761), Alexandru Ipsilanti (1775), Constantin Ipsilanti (1804) şi Ioan Caragea (1814 - 1815).[3]

---

1. *Istoria dreptului românesc, Vol. II/1. Partea întâi,* Editura Academiei R.S.R., Bucureşti, 1984, p. 101.
2. A se vedea, Enache M. Săsană, *Aparatul fiscal,* Bucureşti - "Tirajul", Institutul de Arte Grafice, 1940, p. 21 şi urm.
3. Pentru detalii, a se vedea: M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie finan-*

Scanned with OKEN Scanner

Repartiţia veniturilor a diferit de la an la an. Spre exemplu, în 1818 era următoarea: 41% pentru folosul clasei stăpânitoare, în special ca lefi; 35% în folosul turcilor; 24% rămânea domniei. Se pare că şi o parte din sumele cuvenite clasei stăpânitoare şi domniei mergeau, sub diferite forme, la turci, astfel că în realitate turcii beneficiau de circa 45% din veniturile fiscale.

4. REGULAMENTUL ORGANIC

Adevărata reformă financiară s-a realizat în Ţările Române prin Regulamentul organic. Într-adevăr, perioada ocupaţiei ruseşti (1828-1856) a adus transformări importante în domeniile politic, social, economic şi financiar. Din punct de vedere financiar, această perioadă, de aproape 30 de ani, se poate divide în **două părţi**:

a) epoca vechiului regim, de la 1828 şi până la punerea în aplicare a Regulamentului Organic, adică 1 iulie 1831 pentru Muntenia şi 1 ianuarie 1832 pentru Moldova; şi

b) epoca noului regim, aceea a Regulamentului Organic, de la punerea lui în aplicare şi până la Convenţia de la Paris (30 martie 1856), care a pus capăt amestecului ruşilor în treburile noastre.[1]

Regulamentul Organic, în capitolul III, cuprinde reforma financiară care se referă, în general, la desfiinţarea unor dări şi instituţii, crearea de noi venituri şi instituirea unei ordini în perceperea veniturilor şi efectuarea cheltuielilor şi introducerea unor norme moderne de drept bugetar. Conform reglementărilor reformei financiare, toate veniturile se concentrau în Casa Statului şi erau repartizate în cheltuieli stabilite prin buget, instituind în acest fel principiul modern al universalităţii bugetare.

În **domeniul fiscal**, Regulamentul Organic grupa impozitele şi taxele astfel:

A) Clasa I. Veniturile din Domeniile Statului care cuprindeau:

a) domeniile statului;

b) partea din veniturile proprietăţilor imobiliare ale aşezămintelor religioase;

c) alte venituri decât impozitele.

---

ciară, Editura M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 78 şi urm.; Th. C. Aslan, *Tratat de finanţe, cuprinzând şi legislaţia fiscală după războiu*, Tipografiile române unite, Bucureşti, 1925, p. 21 şi urm.

1. M. Lăzeanu, *Curs de legislaţie financiară*, Editor M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 97

Scanned with OKEN Scanner

B. Clasa a II-a cuprindea:

I. Taxele:

1) Pentru Valahia:

a) oeritul şi vinăritul străinilor, pentru vitele aduse pentru păşune;

b) darea pentru diplome;

2) Pentru **Moldova**:

a) darea păstorilor străini;

b) venitul paşapoartelor.

II. Impozitele propriu-zise:

1) **Directe**:

a) Pentru **Valahia**:

- birul (capitaţiunea);
- patenta[1];

b) Pentru **Moldova**:

- capitaţiunea;
- patenta;
- darea asupra viilor străinilor.

2) **Indirecte**:

a) Pentru **Valahia**:

- vama;
- salinele;

b) Pentru **Moldova**:

- vama;
- salinele;
- poşta[2].

---

1. *Patenta* era un impozit cerut de stat oricărui locuitor care făcea comerţ sau industrie, ori exercita anumite profesiuni libere (de ex.: avocatura, etc.). Patenta a fost înlocuită prin Legea din 1 Aug. 1923 a impozitului elementar asupra veniturilor întreprinderilor comerciale şi industriale (*Minerva. Enciclopedie Română*, Cluj, 1929, Edit. Comitetului de Redacţie a Enciclopediei Române Minerva).
2. A se vedea: M. Lăzeanu, op. cit., p. 112 şi urm.; J. Lupus, *Sistemul financiar al Principatelor Române sub Regulamentul Organic*, Bucureşti, 1905.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a II-a

Finanţele publice şi legislaţia financiară de la Unirea Principatelor Române până la primul război mondial

În perioada domniei lui Al. I. Cuza (1859 - 1866) au fost puse bazele unei organizări financiare moderne şi s-a unificat legislaţia financiară a celor două Principate.

1. SISTEMUL FISCAL

În primul rând este de remarcat că prin **Tratatul de la Paris** (18/30 martie 1856) s-a admis desfiinţarea privilegiilor de clasă, egalitatea tuturor românilor înaintea legilor, aşezarea dreaptă şi generală a contribuţiunilor în raport cu averea fiecărui contribuabil (art. 24). De asemenea, **Convenţiunea** de la Paris din 1858 prevedea că toţi românii să fie egali înaintea legilor şi a impozitelor, şi cerea o revizuire a legilor de impozite, ce existau în ambele Principate.

În aceste condiţii, **în anul 1862**, o dată cu unirea administrativă a Principatelor au fost **adoptate mai multe legi de impozite**, inspirate din practica fiscală occidentală. În esenţă au fost adoptate următoarele **măsuri fiscale noi**:

a) introducerea impozitului funciar. Anterior, proprietatea funciară era scutită de impozit;

b) instituirea taxei de transmitere asupra proprietăţilor aşezămintelor publice (bunuri de "mână moartă" pentru că nu circulă);

c) legea patentelor a fost mult lărgită prin adăugarea mai multor categorii de plătitori de patente;

d) legile din trecut pentru contribuţiuni personale şi contribuţia de poduri şi şosele au fost extinse la toate clasele societăţii şi unificate pentru ambele principate.

În aceste condiţii, **sistemul fiscal dobândeşte o organizare nouă, devenind o parte constitutivă foarte importantă a finanţelor publice**.

Sursele principale de venituri ale statului în această perioadă pot fi clasificate astfel:

I. Impozitele (contribuţiile), ca principală sursă de venituri a statului, utilizate pentru "îndeplinirea funcţiilor sale economice, financiare şi

Scanned with OKEN Scanner

politico-sociale".[1]

Impozitele erau **divizate în două categorii**:

a) de repartiţie - adică repartizate dintr-o sumă globală, sau

b) de cotitate, adică stabilite pe unităţi impozabile.

Impozitele mai erau categorisite în **directe sau indirecte**, ordinare sau extraordinare, reale (obiective) sau personale (subiective), proporţionale sau progresive.

II. Taxele erau destinate să acopere cheltuielile determinate de efectuarea serviciilor solicitate, spre deosebire de impozite care erau destinate acoperirii cheltuielilor generale ale statului şi pentru care statul nu presta nici un serviciu sau lucrare în favoarea contribuabilului.

Taxele erau clasificate după următoarele criterii:

a) după natura lor erau împărţite în:

- fixe sau variabile;
- aparte sau personale;
- directe sau indirecte;

b) după modalitatea de încasare (percepere) se divizau în:

- judecătoreşti;
- administrative.

III. Activitatea productivă ce se efectua pe domeniile statului, cum era cea agricolă, exploatare minieră, în întreprinderi industriale şi comerciale (căi ferate, poştă, telegraf, telefon, bănci de stat, loterii de stat etc.) sau în unele întreprinderi mixte.

IV. Monopolurile (asupra tutunului, sării, băuturilor alcoolice etc.) şi amenzile.

V. Mijloace deghizate de realizare a veniturilor statului, cum sunt, spre exemplu:

a) devalorizarea monetară;

b) reevaluarea stocurilor Băncii Naţionale;

c) exproprieri;

d) emisiuni de bonuri pentru lichidarea datoriilor.

VI. Succesiuni vacante şi donaţii

Ne vom referi, pe scurt, la câteva impozite aplicate după crearea statului modern român, în special **în anii domniei regelui Carol I**, care, după cum este cunoscut, a dus o politică financiară realistă. Ţinând seama de scopul lucrativ al întregii activităţi economico-sociale din perioada analizată şi avântul ce se manifesta în domeniul economic, sistemul fiscal se baza mai ales pe impozitele pe venit, ca impozite personale, care ţineau

---

1. Leon George, *Elemente de ştiinţă financiară*, Bucureşti, 1926, p. 162.

Scanned with OKEN Scanner

seama de posibilităţile de contribuţie ale contribuabilului. Astfel:

a) impozitul pe veniturile proprietăţilor agricole, instituit în 1864, cu modificările ce i s-au adus în 1871, 1881, 1901, 1907;

b) impozitul pe venitul proprietăţilor clădite;

c) impozitul pe venitul capitalurilor mobiliare, introdus în 1906, era reţinut de la debitorii dividendelor, cupoanelor, dobânzilor, rentelor, chiriilor şi tuturor veniturilor şi produselor de orice fel;

d) impozitele pe veniturile întreprinderilor comerciale şi industriale, stabilite prin legile din 1863, 1877 şi 1899, asupra întreprinderilor din aceste categorii, cu excepţia societăţilor pe acţiuni, a cooperativelor şi a celor ce se aflau în primul an de funcţionare;

e) impozitul pe venituri din salariu, introdus în 1877 şi apoi în 1900. Avea natură proporţională;

f) impozitul pe veniturile din profesiuni şi ocupaţiuni neimpuse la alte impozite, reglementat prin Legea patentelor (1862), era progresiv şi începea de la 1%, pentru veniturile de până la 400 lei şi ajungea la 3,5%, pentru veniturile mai mari de 50.000 lei.

Perceperea impozitelor se făcea de către pârcălabi şi subcasieri numiţi de Ministerul de Finanţe, până în 1867, după care au fost instituiţi **perceptorii**. În vederea îmbunătăţirii procedurii de încasare a impozitelor au fost adoptate mai multe legi (1864, 1865, 1871, 1877, 1878, 1880, 1893).[1]

În **Transilvania**, de asemenea, impozitele au consitutuit o principală sursă de venituri publice. Totodată, existau o serie de taxe, contribuţii speciale, monopoluri şi alte surse de venituri sau măsuri financiare. Dintre **impozitele directe** aplicate în perioada analizată menţionăm, sumar, următoarele:

a) impozitul pe pământ (Legea nr. VII/1875, modificată prin Legea nr. XI/1881) se percepea pentru orice suprafaţă de pământ având destinaţie economică sau altă destinaţie, de la proprietarul acestuia. Cota impozitului era de 20% din venitul net cadastral. Au fost stabilite şi unele cote suplimentare care, uneori, s-au ridicat până chiar la 47% din venitul net cadastral;

b) impozitul pe venitul proprietăţii clădite (Legea nr. XXII/1808, modificată în 1870, 1872, 1875, 1883, 1888, 1909) a avut ca obiect impozabil casele de locuit, extins, prin asimilare şi la alte clădiri. Impozitul se stabilea în două forme: ca impozit pe case, stabilit după cuantumul chiriei în cote de 9%, 11% şi 14%; impozitul după clase, stabilit în raport de numărul

1. Pentru detalii, a se vedea E.M. Săsană, *op. cit.*, p. 48 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

încăperilor efectiv închiriate, fiind fixate zece clase şi trei grade de impozit;

c) impozitul asupra dobânzilor şi rentelor, reglementat prin Legea nr. XXII/1875, modificată, în principal, prin Legea nr. XLVI/1883 şi Legea nr. V/1890. Obiectul impozabil îl constituie dobânda, dividendele, tantiemele[1] şi se percepe în cote determinate;

d) impozitul asupra câştigului, aşa-zisă "**dare pe câştig**", stabilit prin Legea nr. XXIX/1875, modificată în 1883, 1885, 1886, 1888, 1893, 1909. Obiectul impozabil în reprezentau câştigurile şi veniturile din munca manuală, din întreprinderi industriale şi comerciale, din ocupaţiile intelectuale şi din alte ocupaţii sau întreprinderi producătoare de câştig care nu făceau obiectul celor trei impozite menţionate mai sus (asupra pământului, a clădirilor şi a dobânzilor şi rentelor);

e) impozitul întreprinderilor obligate la publicarea socotelilor, instituit prin Legile nr. VIII/1909 şi LIII/1912 şi pus în aplicare prin Legea nr. XXXIV/1916. Impozitul se aplica întreprinderilor pe acţiuni din ţară, societăţilor în comandită, societăţilor de asigurare, cooperativelor, adică la toate societăţile obligate să prezinte, la tribunalul comercial, bilanţ. Baza impozabilă o reprezenta venitul integral (total) iar aşezarea (calculul) impozitului se făcea asupra venitului anului precedent celui de impunere;

f) impozitul asupra minelor, prevăzut de Legea nr. XXVIII/1875, având ca obiect venitul provenit din exploatarea minelor şi cel din tranzacţiile industriale în legătură cu activitatea minelor.

Din categoria **impozitelor indirecte** menţionăm câteva **impozite de consumaţie** (denumite şi taxe), cum sunt: taxe pe zahăr şi glucoză, pe spirt şi băuturi alcoolice, pe articole de consumaţie, pe produse petroliere, pe tutun şi sare (în ipoteza că nu reprezentau monopol de stat); impozitul pe lux, cifra de afaceri şi altele.

În **Bucovina** se aplicau, în perioada în discuţie, ca impozite directe darea pe case, pe pământ, pe câştig (patente), pe venitul societăţilor, pe rente şi pe venit. În acelaşi timp, în Basarabia se aplicau impozitele pe pământ, pe clădiri, pe capitaluri imobiliare, pe patente şi pe venitul global.[2]

---

1. Indemnizaţie specială care se dă membrilor unui consiliu de administraţie sau funcţionarilor superiori ai unei societăţi comerciale. Comision procentual acordat mijlocitorilor de afaceri (*Dicţionarul limbii române moderne*, Academia R.P.R., Institutul de Lingvistică din Bucureşti, Editura Academiei, Bucureşti, 1958, p. 846).
2. Th. C. Aslan, *Tratat de finanţe, cuprinzând legislaţia fiscală după război*, Tipografiile române unite, Bucureşti, 1925, p. 151.

Scanned with OKEN Scanner

2. ORGANIZAREA BUGETARĂ

Instrumentul principal al organizării bugetare îl reprezintă **bugetul**, considerat ca actul legislativ prin care se prevedeau şi se aprobau veniturile şi cheltuielile anuale ale statului şi tuturor serviciilor publice. **Exerciţiul bugetar** era egal cu anul financiar, adică de 12 luni şi începea la 1 aprilie şi se încheia la 31 martie a anului următor. Proiectul bugetului se elabora de Ministerul de Finanţe în condiţiile asigurării unui echilibru între veniturile şi cheltuielile publice.

Este interesantă **procedura de elaborare** a proiectului de buget. Astfel, ministerele sau administraţiile publice, înainte de a-şi elabora proiectele definitive de buget, aveau obligaţia de a comunica Ministerului de Finanţe, până cel târziu la 1 decembrie, propuneri pentru bugetului anului următor; Ministerul de Finanţe supunea aceste propuneri **comisiei tehnice bugetare,** iar apoi comunica horărârea luată către ministerul sau administraţiile publice. Pe baza proiectelor de bugete ale ministerelor şi administraţiilor publice, după echilibrarea şi definitivarea lor, Ministerul de Finanţe, induzând şi bugetul său, elabora **bugetul general al statului**, care era supus aprobării Guvernului şi Adunării Deputaţilor, până la 1 martie.

O caracteristică importantă a sistemului financiar al perioadei istorice analizate o constituie faptul că **bugetul reprezenta un mijloc de redistribuire a venitului naţional**. Astfel, impozitele erau suportate în principal de categoriile productive ale societăţii. În cadrul veniturilor publice **predominau impozitele indirecte**. Spre exemplu, în anul 1864, impozitele directe, reprezentau o treime, iar la începutul secolului XX au scăzut la 17,2%, în timp ce impozitele indirecte au crescut în perioada respectivă de la 66,3% la 82,8%.

3. CURTEA DE CONTURI

Sistemul financiar modern cunoaşte metoda **controlului dublu asupra finanţelor publice**, unul efectuat de aparatul de specialitate al executivului şi altul exercitat de organul legislativ. Acestă metodă a fost introdusă şi în România pin Regulamentul Organic.

Întrucât modul de organizare nu a permis un control financiar sistematic, prin Legea din 24 ianuarie/5 februarie 1864[1] (modificată la

1. M. Of. nr. 16 din 24/25 februarie 1864.

Scanned with OKEN Scanner

14/26 martie 1874; la 1/13 aprilie 1886) a fost înfiinţată **Curtea de Conturi**, de inspiraţie franceză. Curtea era competentă să cerceteze şi să stabilească conturile veniturilor tezaurului, casieriilor generale de judeţe, regiilor administraţiilor contribuţiilor indirecte, precum şi să încheie socotelile cheltuielilor făcute de toţi agenţii contabili. Competenţa de control ulterior (postum) a Curţii a fost extinsă prin legile modificatoare şi i s-au atribuit şi unele **competenţe jurisdicţionale** privind apelurile făcute de organele comunale, precum şi de contabilii şi perceptorii direcţi care nu erau supuşi jurisdicţiei de primă instanţă a Curţii, în contra încheierilor comunale sau administraţiei de care aparţineau.

Legea din ianuarie 1895 aduce unele îmbunătăţiri în organizarea Curţii de Conturi, dintre care importante ni se par două:

a) - stabilirea ordinii ierarhice în raport de celelalte organe judecătoreşti;

b) - extinderea competenţei jurisdicţionale asupra oricărui funcţionar public care nu putea justifica avansurile primite pentru îndeplinirea unor servicii publice.

4. REGIMUL VAMAL

În 1859, o dată cu Unirea Principatelor Române, s-a trecut la organizarea administrării vămilor, înfiinţându-se două direcţii generale ale vămilor, cu sediul în Bucureşti şi Iaşi, care coordonau activitatea celor 51 puncte de vamă. Totodată, **taxa vamală** generală a fost stabilită la 5% fiind percepută numai de către adminstraţia publică.

Taxa vamală pentru export a rămas de 5% (Legea din 24 august/5 septembrie 1864), în schimb cea **de import** a fost majorată la 7,5% (1866). Prin numeroase legi ulterioare (1874, 1875, 1882, 1886, 1889) au fost stabilite categoriile de mărfuri supuse taxelor, modul de organizare a administraţiei vămilor şi paza frontierei, procedura, antrepozitele, tranzitul, judecarea infracţiunilor, înfiinţarea unei comisii speciale pentru stabilirea tarifelor vamale. **În perioada 1886 - 1904** s-a aplicat **o politică protecţionistă**, cu taxe sporite pentru importuri. În 1904, s-a adoptat un nou tarif vamal (pus în aplicare din 1906), care acorda unele avantaje pentru statele cu care România avea încheiate convenţii vamale şi stabilea unele înlesniri la importul mărfurilor de mare importanţă pentru economia ţării şi majorări de taxe la mărfurile ce se produceau în ţară.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a III-a
Finanţele publice şi dreptul fiscal şi financiar între cele două războaie mondiale

Războiul din 1916 - 1918 a ocazionat mari cheltuieli publice şi a provocat importante distrugeri economiei naţionale, ceea ce a determinat creşterea considerabilă a datoriei publice. În aceste condiţiuni drastice şi ca urmare a înfăptuirii statului naţional român în 1918, dreptul financiar s-a orientat în **trei direcţii principale**:

- unificarea sistemului fiscal;
- reforma fiscală radicală;
- măsuri pentru echilibrarea bugetului public.

1. SISTEMUL FISCAL

1.1. Prima măsură fiscală importantă a constituit-o **reforma fiscală din 1921**, propusă de Nicolae Titulescu[1], care avea la bază o idee progresistă pentru acea vreme, şi anume **impozitul cedular**[2], completat cu unul global pe venit progresiv, pe lux, cifra de afaceri şi anexe, precum şi scutiri pentru minimum de existenţă.

Legea din 1 august 1921 desfiinţa vechile impozite directe, menţinând însă toate impozitele indirecte şi monopolurile, dar reglementa 8 impozite directe, din care şapte cedule şi anume:

1. impozitul pe veniturile proprietăţii funciar neclădite (cedula A), stabilit la 15%;

2. impozitul pe venitul proprietăţilor funciare clădite (cedula B), în cotă de 15%;

3. impozitul pe veniturile exploatărilor agricole (cedula C), fixat la 12%;

4. impozitul pe întreprinderile industriale şi comerciale (cedula D), în cotă de 12% pentru întreprinderile comerciale şi de 10% pentru cele industriale;

5. impozitul pe venituri din profesiuni şi ocupaţiuni necomerciale

1. Legea pentru impozitul progresiv pe avere şi îmbogăţirea din timpul războiului, publicată în M. Of. din 1 august 1921.
2. Se calculează în funcţie de provenienţa venitului (Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă, Vol. I. Finanţe şi credit*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 377).

Scanned with OKEN Scanner

(cedula E), stabilit la 10%;

6. impozitul asupra lefurilor, indemnităţilor, pensiilor şi rentelor viagere (cedula F), fixat la 6%;

7. impozitul asupra veniturilor valorilor mobiliare, creanţelor, depozitelor, garanţiilor (cedula G), în cotă de 15%;

- impozitul progresiv pe venitul global, perceput asupra veniturilor nete din cele 7 cedule de mai sus, în cotă de la 2% la 33%.

În afară de aceste impozite, prin Legea din **1 august 1921** s-a instituit un impozit extraordinar - **impozitul progresiv pe avere şi pe îmbogăţirea din timpul războiului** -, de data acesta **pe capital**, aplicat asupra întregii averi nete mobile şi imobile a contribuabililor, în cotă de 3% la 33%, putându-se ridica, în anumite cazuri, până la 65% sau chiar 91%.

În plus, tot la 1 august 1921 s-a instituit impozitul pe lux şi cifra de afaceri, în cotă de 15%, perceput pe vânzarea de automobile, bijuterii, bronzuri, parfumerie, cosmetice, mătăsuri, lichioruri, şampanie etc. şi de 10% pe alte mărfuri, precum şi 1% asupra cifrei de afaceri.

1.2. O nouă reformă fiscală a fost efectuată în 1923, fiind propusă de Vintilă Brătianu, care urma să consolideze unificarea sistemului fiscal românesc. Este vorba de Legea pentru unificarea contribuţiunilor directe şi pentru înfiinţarea impozitului pe venitul global[1]. Prin noua lege impozitele cedulare sunt înlocuite cu **6 impozite directe**, reale, denumite de lege şi **elementare**. Astfel, s-a renunţat la impozitul asupra veniturilor exploatărilor agricole şi la impozitul extraordinar asupra capitalului, fiind menţinute celelalte 6 impozite din 1921, dar cu cote mai mici pentru unele din acestea.

Cele 6 impozite erau:

a) impozitul pe veniturile proprietăţilor agricole, în loc de 15% a fost stabilit la 12%, iar în caz de arendare a proprietăţii agricole, 14%; dacă contribuabilul locuieşte în străinătate mai mult de 6 luni, 24%;

b) impozitul pe veniturile proprietăţilor clădite, redus de la 15% la 12%, iar pentru cei ce locuiesc în străinătate, 20%;

c) impozitul pe veniturile valorilor mobiliare cunoaşte unele diferenţieri în nivelul de cote în raport de categoriile actelor şi faptelor impozabile;

d) impozitul pe veniturile comerciale şi imdustriale, stabilit la 10%;

e) impozitul pe salariu, redus la 4% de la 6%, iar pentru sume de depăşesc 4.000 lei, 8%;

---

1. M. Of. nr. 253 din 23 febr. 1923. A se vedea Lascăr Davidoglu, *Legea contribuţiunilor directe, adnotată*, Tiparul românesc, S.A. Bucureşti, 1932.

Scanned with OKEN Scanner

f) impozitul pe veniturile din profesiuni şi ocupaţiuni neimpuse la celelalte impozite.

Aceste 6 impozite, denumite de lege şi "**obiective**", sunt stabilite pe diferite venituri, împărţite în tot atâtea (6) categorii, în raport de origine şi tratamentul aplicat.

În plus, legea din 1923 stabileşte **impozitul progresiv pe venitul global**, care avea natură **subiectivă, personală**. Venitul global se forma prin scăderea **impozitelor elementare** (cele şase de mai sus) şi unele dobânzi. Cotele de impozit au fost stabilite între 1 - 30%, în raport de venit.

1.3. Criza mondială de la finele deceniului trei şi începutul deceniului patru al secolului nostru a influenţat negativ şi sistemul fiscal, astfel că în **1933** s-a procedat la **sporirea taxelor de consumaţie** şi a fost modificat impozitul pe lux şi cifra de afaceri, precum şi a contribuţiunilor directe şi introducerea monopolului de desfacere a băuturilor spirtoase.

De asemenea, **la 1 aprilie 1934**, impozitul global a fost înlocuit cu unul **supracotă**[1], care se percepea la sursă, combătându-se **evaziunea fiscală** şi simplificându-se procedura de impunere. Impozitul supracotă se asemăna cu impozitul progresiv anterior, aplicându-se, ca şi acesta, la toate veniturile elementare, cu deosebirea că **se stabileşte automat**, fără a fi necesară o declaraţie specială a contribuabilului şi se percepea asupra fiecărei surse de venit.

1.4. În deceniul patru al secolului nostru raportul dintre impozitele directe şi cele indirecte s-a schimbat, ultimele ajungând la 3/4 din veniturile statului.

În timpul **celui de-al doilea război mondial** s-a trecut la o politică fiscală specifică, pentru perceperea rapidă şi simplificată a impozitelor. În acelaşi scop, s-a adoptat o procedură de impunere completă, cuprinsă în **Codul de procedură fiscală**, adoptat la 1 aprilie 1942.[2]

2. PROCEDURA BUGETARĂ

Procedura bugetară s-a menţinut, în general, pe principiile perioadei anterioare, examinate deja în Secţiunea a II - a a acestui capitol.

---

1. M. Of. nr. 78 din 1 apr. 1934. *Supracota* se aplică o dată cu cota principală şi asupra aceluiaşi venit, iar nu asupra venitului rezultat, după ce s-a scăzut impozitul calculat cu cota principală.
2. M. Of. nr. 78 din 1 aprilie 1942.

Scanned with OKEN Scanner

2.1. În vederea unei mai bune organizări bugetare, fiecare ministeră elabora un **buget interior de execuţie**, prin care se repartizau creditele bugetare între diferite servicii publice centrale şi locale. Cheltuielile bugetare nu puteau fi efectuate decât în limita strictă a creditelor deschise.

Potrivit Legii din 31 iulie 1929[1] (modificată la 31 august 1931 şi 24 dec. 1932), **ordonanţarea plăţilor** se făcea pe cale ierarhică. Astfel, miniştrii şi ceilalţi conducători de administraţii aveau dreptul de a dispune, în calitatea lor de **ordonatori principali**, de creditele ce li se deschideau. În continuare, **ordonatorii secundari**, pe baza delegaţiei primite pe numele lor, emiteau **mandatele de plată** în limitele prevăzute de ordonanţele de delegaţie. Plăţile se puteau face de către **casieriile publice** numai după verificarea ordonanţelor şi mandatelor de plată.

2.2. Organele locale, conform Legii din 14 aprilie 1933, aveau **bugete proprii**, aprobate de consiliul judeţean sau comunal, pe baza proiectelor elaborate de către prefect, **respectiv** de către primarul comunei. **Veniturile bugetelor locale** erau, potrivit legii din 1933, menţionată, constituite pe două căi:

- venituri dependente de sistemul fiscal al statului prin subvenţii, cote adiţionale etc.;
- venituri imdependente provenite din taxe comunale, calculaţia mărfurilor etc.

Cheltuielile publice locale se efectuau prin serviciile de contabilitate ale administraţiilor respective, potrivit Legii contabilităţii publice.

2.3. În deceniul al treilea al secolului nostru, echilibrarea bugetară neputând fi realizată, s-a procedat la:

a) reducerea importantă a cheltuielilor publice;

b) majorarea cu cca. 10% a impozitelor directe şi cu cca. 20% a celor indirecte;

c) scindarea bugetului statului în ordinar şi extraordinar; cel din urmă cuprindea veniturile neîncasate şi cheltuielile neefectuate din exerciţiile bugetare anterioare.

3. APARATUL FISCAL

3.1. În perioada interbelică[2], aparatul fiscal a fost organizat pe baza importantului **principiu al separării atribuţiilor** ce-i reveneau:

---

1. M. Of. nr. 167 din 31 iulie 1929.
2. Pentru detalii, a se vedea E.M. Săsană, *op. cit.*, p. 88 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

- constatarea şi aşezarea impozitelor;
- administrarea (mânuirea) încasării şi plăţii impozitelor.

În aplicarea acestui principiu, prin reforma din 1929 **funcţionarii din domeniul** fiscal au fost împărţiţi în mod corespunzător în:

- funcţionari aparţinând serviciilor de constatare a impozitelor şi
- funcţionari aparţinând serviciilor de încasări şi plăţi.

De altfel această distincţie se bazează, în ultimă instanţă, pe principiul general al finanţelor publice de **separare a funcţiei de decizie de funcţia de casă**, pentru a se evita operaţiuni nelegale, păgubitoare pentru bugetul public, favorizate de situaţiile în care cele două funcţii ale finanţelor s-ar exercita de acelaşi organ şi chiar de acelaşi funcţionar public.

Separarea celor două administraţii (servicii) nu înseamnă că ele acţionau fără nici o legătură între ele. Dimpotrivă, cele două administraţii **colaborau** intens, comunicându-şi reciproc activităţile efectuate şi rezultatele obţinute.

3.2. În **judeţe** funcţiona câte o **administraţie de constatare** a impozitelor, condusă de administratori de constatare. Aceste administraţii aveau **două secţii**:

- pentru constatarea impozitelor directe;
- pentru constatarea impozitelor indirecte.

La nivelul **plăşilor** funcţiona câte o circumscripţie de constatare a impozitelor, care reprezenta celula sistemului fiscal de constatare condusă de câte un **controlor financiar**, având în subordine **ajutori de controlori.**

În acelaşi timp, în fiecare **judeţ** funcţiona câte o **administraţie de încasări şi plăţi**, cu principala atribuţie de a urmări şi încasa veniturile publice ce le erau date în debit şi efectuau plăţile statului. Ele erau subordonate nemijlocit Direcţiei contabilităţii generale a statului.Administraţia de încasări şi plăţi era condusă de un **administrator**, ajutat de controlori de urmărire, care executau operaţiunile de urmărire şi încasare a veniturilor publice. La nivelul plăşilor funcţionau percepţiile de circumscripţie, conduse de câte un **contabil** şi un număr de **funcţionari** de birou.

Constatarea veniturilor publice provenite din taxe şi contribuţii, în cadrul administraţiilor locale, se făcea de către comisii de constatare locale, compuse din:

- delegatul serviciului financiar, la oraşe sau notarul comunal;
- un consilier comunal delegat şi
- un delegat al contribuabililor.

Scanned with OKEN Scanner

Cei nemulţumiţi de constatările comisiei puteau face **apel**, în termen de 15 zile de la comunicare.

Comisia de apel era compusă din:

- delegatul consiliului comunal,
- delegatul contribuabililor şi
- judecătorul de ocol.

Împotriva deciziilor comisiilor de apel, când impozitul depăşea 100.000 lei, se putea face **apel la tribunal sau la Curtea de apel**.

Pe baza constatărilor definitive, se făcea înregistrarea în rolurile de încasări.

Secţiunea a IV-a
Dreptul fiscal şi financiar după al doilea război mondial

Dominaţia sovietică, instaurată în România după al doilea război mondial, a impus înlocuirea statului de drept şi a economiei de piaţă cu dictatura comunistă de stat şi economică.

Cadrul de acţiune a pârghiilor financiare ca, de altfel, a tuturor categoriilor economice în general, era nemijlocit legat şi condiţionat de **planul naţional unic de dezvoltare,** ca instrument principal cu ajutorul căruia se asigura înfăptuirea dictaturii economice comuniste.

În aceste împrejurări, noţiuni ca "autonomie economico-financiară" a organelor administrative şi unităţilor de producţie, "autogestiunea întreprinderilor" şi "autoconducerea muncitorească" erau creaţii ale oligarhiei comuniste menite a justifica dictatura exercitată de un număr restrâns de persoane.

1. ORGANIZAREA BUGETARĂ

1. În domeniul finanţelor regimului comunist, **bugetul de stat** a avut un rol important, în toate etapele perioadei respective, de peste 40 de ani, din ţara noastră, fiind subliniat rolul său politic în evoluţia economico-socială. Fiind un instrument al statului monopolist, supracentralizat, bugetul de stat avea o "menire tehnico-financiară subordonată principiului planificării socialiste".[1]

---

1. I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Olcescu, "*Drept financiar*", Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 47.

Scanned with OKEN Scanner

La rândul ei, **legislaţia bugetară** a reflectat concepţia menţionată despre importanţa şi menirea bugetului de stat.

2. Astfel, cu ocazia **restructurării financiare din 1949**, bugetul de stat a fost definit drept "planul financiar anual al formării fondului unic de mijloace băneşti necesare îndeplinirii funcţiilor statului şi îndrumării lor, în conformitate cu planul economic general, în vederea dezvoltării puterii economice a ţării, aşezării economiei naţionale pe baze socialiste, ridicării nivelului material şi cultural al celor ce muncesc şi garantării independenţei naţionale".[1]

Din această definiţie se desprind cele două **caracteristici esenţiale ale concepţiei comuniste** despre bugetul de stat şi anume:

a) natura bugetului de stat de "plan financiar" cu rol, în principal de finanţare a economiei naţionale, adică - cum se prevedea în Legea din 1949 - "în vederea dezvoltării puterii economice a ţării, aşezării economiei naţionale pe baze socialiste", şi

b) poziţia de subordonare a bugetului de stat faţă de planul economic, din moment ce urma a fi întocmit "în conformitate cu planul economic general". În realitate, proiectul planului economic era elaborat de Comitetul de Stat al Planificării, supus aprobării conducerii Partidului Comunist Român, iar pe baza şi în executarea acestuia, se întocmea proiectul bugetului de stat.

3. Pe parcursul consolidării statului centralizat, denumit şi "socialist", a evoluat şi organizarea finanţelor, inclusiv a bugetului de stat şi a legislaţiei bugetare. Astfel, ultimul act legislativ cu caracter general în domeniul financiar, **Legea finanţelor**[2], stabileşte **rolul bugetului de stat**, după cum urmează: "Bugetul de stat cuprinde veniturile centralizate ale statului şi repartizarea acestora în concordanţă cu obiectivele planului naţional unic, pentru finanţarea dezvoltării economiei naţionale, acţiunilor social-culturale, apărării ţării şi altor nevoi ale societăţii" (art. 38).

Rezultă că au fost menţinute cele două caracteristici prezentate mai sus şi, în plus, se precizează în mod expres **principiul centralismului excesiv al bugetului de stat**, în acord cu supercentralismul statului, deoarece cuprinde "veniturile centralizate ale statului şi repartizarea acestora" (deci tot pe cale centralizată). Această caracteristică este demonstrată şi de **includerea bugetelor locale în bugetul de stat**, înlăturând orice manifestare de autonomie financiară a organelor de stat locale

---

1. Art.1 din Legea nr. 3/1949 asupra întocmirii, executării şi încheierii bugetului general al Republicii Populare Române.
2. Legea nr. 9/1972, modificată şi completată prin Legea nr. 2/1979.

Scanned with OKEN Scanner

(judeţene, municipale, orăşeneşti şi comunale). Astfel, Legea finanţelor (nr. 9/1972, modificată şi completată prin Legea nr. 2/1979) prevede că "Bugetul de stat se compune din bugetul republican şi bugetele locale" (art. 183).

4. Veniturile bugetului de stat erau formate, ţinând seama de caracteristicile menţionate, din următoarele surse băneşti:

a) venituri provenite de la unităţile socialiste de stat;

b) venituri şi alte încasări aferente bugetului asigurărilor sociale de stat (incluse şi ele în bugetul de stat, n.n.);

c) impozite şi taxe plătite de organizaţiile cooperatiste şi unităţile economice ale celorlalte organizaţii obşteşti;

d) taxe vamale;

e) impozite şi taxe de la populaţie;

f) alte venituri.

5. Cheltuielile bugetului de stat. În Legea finanţelor se prevedea expres că ele "se efectuează în concordanţă cu obiectivele planului naţional unic", având deci **principala destinaţie de finanţare a economiei naţionale** care, după cum ştim, însemna de fapt finanţarea proprietăţii de stat, adică a întreprinderilor de stat. Astfel, cheltuielile bugetare se efectuau pentru:

a) finanţarea economiei naţionale, cuprinzând obiective şi acţiuni care se finanţează din fondurile de dezvoltare economico-socială şi anume: investiţii productive, acoperirea necesarului de mijloace circulante al unor unităţi economice (desigur că de stat, n.n.), constituirea rezervelor de stat; dezvoltarea bazei materiale a unităţilor social-culturale şi pentru alte scopuri prevăzute prin dispoziţii legale; alte obiective sau acţiuni cu caracter economic;

b) realizarea acţiunilor social-culturale;

c) acordarea de pensii şi realizarea altor acţiuni din bugetul asigurărilor sociale de stat;

d) apărarea ţării;

e) funcţionarea organelor puterii de stat, organelor administraţiei de stat, organelor judecătoreşti şi celor ale procuraturii;

f) realizarea altor acţiuni şi sarcini prevăzute prin dispoziţiile legale.

6. Pentru a ilustra mai exact rolul şi caracteristicile bugetului de stat comunist este edificator să prezentăm pe scurt **modul de formare şi cheltuire practică a veniturilor bugetare**, în condiţiile în care marea majoritate a mijloacelor de producţie deveniseră proprietate de stat.

Astfel, **impozitele şi taxele de la populaţie** nu au depăşit în nici

Scanned with OKEN Scanner

un an 10% din totalul veniturilor bugetului de stat. Mai mult, în ultimii ani de guvernare socialistă aceste venituri reprezentau numai între 1 - 2%. De altfel şi în celelalte ţări foste socialiste, situaţia era similară. Spre exemplu, în anii '80, impozitele de la populaţie reprezentau 8,3% din veniturile bugetare în R.D. Germană, 8% în R.P. Bulgaria şi U.R.S.S. şi 2% în R.P. Ungară.[1]

În ce priveşte **cheltuielile bugetare**, în perioada "socialistă" a României, şi în mod special în deceniile '70 şi '80, între 55 - 65% din totalul resurselor băneşti ale bugetului de stat au fost destinate "dezvoltării economiei naţionale", în realitate finanţării sectorului de stat din economie.

Determinarea direcţiilor de evoluţie ale economiei româneşti prin bugetul de stat este reflectată şi de caracteristica epocii comuniste reprezentată de faptul că **resursele financiare concentrate în bugetul de stat au deţinut peste 50% din resursele financiare ale economiei**. Ponderea lor depăşea 70%, până în 1978. În aceste condiţii, bugetul "de stat" era, practic, bugetul **economiei naţionale şi deci nu un buget public**.

2. EVOLUŢIA DREPTULUI FISCAL

1. În 1944, la terminarea celui de-al doilea război mondial, **principalele impozite şi taxe** ce se aplicau în România erau următoarele:

a) - impozitele directe, împărţite în 6 cedule, astfel:
- impozitul pe veniturile din proprietăţi agricole;
- impozitul pe veniturile din proprietăţi clădite;
- impozitul pe veniturile din capitalurile mobiliare;
- impozitul pe veniturile din comerţ şi industrie;
- impozitul pe salarii;
- impozitul pe veniturile din profesii.

La acestea se adaugă taxa pe hectarul de vie hibrizi.

b) - impozitele indirecte, dintre care menţionăm:
- impozitul pe lux şi cifra de afaceri;
- taxele de consumaţie;
- impozitul excepţional de 12%;
- impozitele şi taxele de timbru;
- impozitul de echivalent;
- taxele vamale de import şi export;

---

1. Ivan Vucev, *Organizarea impunerii pe venit şi avere în ţările membre C.A.E.R.*, în "Revista de contabilitate" nr. 8/1985.

Scanned with OKEN Scanner

- taxele pe băuturile spirtoase şi altele;

c) - monopolurile fiscale de stat.

Pe lângă aceste impozite şi taxe mai importante, se aplicau şi alte impozite şi taxe cu o pondere mai redusă în veniturile statului.

2. După al doilea război mondial, au avut loc importante modificări în sistemul fiscal. Reforma agrară din 1945, reforma şi stabilizarea monetară din 15 august 1947, abolirea monarhiei şi proclamarea Republicii Populare Române la 30 decembrie 1947, adoptarea Constituţiei din 13 aprilie 1948 şi, mai ales, naţionalizarea principalelor mijloace de producţie la 11 iunie 1948, măsură prin care **s-a constituit un larg sector de stat în economia românească, sunt factori care au avut consecinţe considerabile şi din punct de vedere fiscal**. Aceste evenimente au pregătit modificarea sistemului fiscal anterior. Astfel, în perioada 1945 - 1948 au avut loc şi unele modificări fiscale, dar nu de mare complexitate, cum au fost, spre exemplu, desfiinţarea impozitului excepţional de 12% (1948), sau înlocuirea impozitelor proporţionale cu cele progresive.

3. În aceste condiţii social - economice, la **1 ianuarie 1949 s-a efectuat o restructurare financiară** în cadrul căreia au fost luate şi o serie de **măsuri fiscale radicale**, determinate mai ales de naţionalizarea principalelor mijloace de producţie şi transformarea întreprinderilor particulare în întreprinderi de stat. Naţionalizarea a dat un alt conţinut şi o altă natură prelevărilor la bugetul de stat de la aceşti noi contribuabili. Ca atare, au fost **desfiinţate impozitele directe**. Astfel, impozitul pe cifra de afaceri ce-l datorau anterior întreprinderile foste particulare, ca impozit direct, a fost schimbat într-un impozit indirect, deoarece s-a transformat într-un **mijloc de atragere la buget a venitului net centralizat al statului**. De altfel, în anul 1950, cu unele modificări, impozitul pe cifra de afaceri a devenit **impozitul pe circulaţia produselor**, care se aplica nu numai asupra produselor de consum individual, ci şi asupra mijloacelor de producţie şi se datora atât de întreprinderile de stat, cât şi de cele particulare ce mai existau.

Din 1952 numai întreprinderile de stat datorează noul impozit. În 1954, efectuându-se o reaşezare a impozitului, acesta este aplicat numai asupra bunurilor de consum individual, nu şi asupra mijloacelor de producţie, iar denumirea sa a devenit " **impozit pe circulaţia mărfurilor**".

Cu această denumire, impozitul, dar cu modificări pe parcurs în ce priveşte sfera de cuprindere, s-a aplicat în toată perioada regimului "socialist". Mulţi ani la rând, acest impozit a constituit principala plată a venitului net centralizat al statului încasat de la întreprinderile de stat.

Scanned with OKEN Scanner

În acelaşi timp, în 1949 au fost introduse **impozitul asupra operaţiilor de executări de lucrări**, prestări de servicii şi transporturi (care ulterior a fost înlocuit cu impozitul asupra operaţiunilor necomerciale), **impozitul pe veniturile cooperativelor şi impozitul pe spectacole.**

Unităţile cooperaţiei agricole au fost obligate la suportarea **impozitului agricol**, devenit în 1952 (Decretul nr. 125/1952), impozitul pe veniturile gospodăriilor agricole şi ale întovărăşirilor, iar din 1955 (Decretul nr. 212/1955) înlocuit cu **impozitul pe teren**, cu cote fixe stabilite pe hectar, cu scopul de a încuraja sporirea producţiei agricole şi creşterea animalelor. Legislaţia fiscală de la 1 ianuarie 1949 **a desfiinţat şi impozitele directe datorate de populaţie**. S-a introdus însă **impozitul pe veniturile populaţiei** (Legea nr. 12/1949, înlocuită prin Decretul nr. 4/1952 şi apoi Decretul nr. 153/1954), şi **impozitul agricol** (Legea nr. 18/1949, înlocuită cu Legea nr. 2/1977). Ambele impozite au suferit numeroase modificări pe parcurs, în ce priveşte obiectul şi subiectele impunerii, în raport de politica fiscală. În **domeniul taxelor**, menţionăm **Legea timbrului** (Legea nr. 6/1949 şi Decretul nr. 2/1949) care reglementa taxele de timbru, impozitul proporţional de timbru şi impozitul progresiv de timbru.

De la 1 iulie 1955 această lege a fost înlocuită (Decretul nr. 199/1955 şi HCM nr. 911/1955), desfiinţându-se impozitul de timbru, iar taxelor de timbru li se atribuie natura reală de taxe, plată a unui serviciu prestat.

La data de 1 ianuarie 1949 au fost introduse şi unele **impozite şi taxe locale** (Legea nr. 11/1949). De la 1 ianuarie 1952 aceste impozite şi taxe dobândesc o nouă reglementare (Decretul nr. 18/1952), care se va aplica până la 1 ianuarie 1982, când se va adopta Legea nr. 25/1981 şi Decretul nr. 425/1981.

4. După cum observăm din cele arătate şi ţinând seama de evoluţia ulterioară, reţinem că **legislaţia fiscală adoptată la 1 ianuarie 1949 nu a fost şi nici nu putea reprezenta forma definitivă a sistemului de venituri al regimului social-economic existent în România până în decembrie 1989**. Transformările ce au avut loc după 1949 în evoluţia societăţii româneşti şi în economia naţională au determinat modificări şi în legislaţia fiscală, pentru a putea fi utilizată ca instrument important în aplicarea politicii economice şi financiare a statului centralizat, "socialist".

Dintre **impozitele mai importante** menţionăm: **impozitul pe beneficiu, impozitul pe produs şi vărsămintele din beneficiu** datorate, din 1977, de către întreprinderile de stat. De la 1 ianuarie 1979, în locul

Scanned with OKEN Scanner

impozitului pe beneficiu şi a impozitului pe produs s-a introdus aşa - zisa **prelevare pentru societate a unei părţi din valoarea producţiei nete**, ca principală formă de participare a întreprinderilor industriale de stat la crearea fondurilor bugetului de stat.

Tot de la 1 ianuarie 1979, **vărsămintele din beneficiile** întreprinderilor de stat au dobândit o nouă reglementare (Legea nr. 29/1978) şi au devenit principala sursă de venit a bugetului de stat, până în decembrie 1989, deoarece **se prelua întreg beneficiul creat de întreprinderi**, după acoperirea unor nevoi financiare planificate ale acestora; **impozitul pe fondul total de retribuire al unităţilor de stat**,a fost introdus de la 1 iulie 1977 în locul impozitul pe retribuţiile individuale, care s-a desfiinţat. Noul impozit era plătit de întreprinderile de stat, care achitau salariaţilor numai salariile nete. Acest impozit se calcula prin aplicarea unor cote proporţionale între 14,50 şi 17,50%, diferenţiate pe ramuri, subramuri şi activităţi asupra fondului total de retribuire. Impozitul s-a aplicat până la 31 decembrie 1990; **taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat**, a fost introdusă începând cu anul 1975, justificată ca mijloc de protecţie suplimentară a terenurilor agicole şi forestiere, deoarece se datora pentru utilizarea acestor categorii de terenuri în alte scopuri.

Prin impozite de genul celor arătate, regimul supracentralizat, **prelua de la întreprinderile de stat venitul rezultat din activitatea acestora**.

3. ORGANELE ADMINISTRAŢIEI DE STAT FINANCIAR - BANCARE

1. După luarea puterii de către comunişti, prin măsurile economice adoptate (naţionalizarea principalelor mijloace de producţie, etatizarea băncilor, reforma şi stabilizarea monetară, restructurarea financiară etc.), s-a instituit **monopolul absolut al proprietăţii de stat** (peste 2/3 din avuţia naţională şi fondurile fixe din economie), s-a redus exagerat ponderea proprietăţii cooperatiste, s-a îngrădit tot mai accentuat mica producţie ţărănească, s-a limitat extrem proprietatea şi producţia meşteşugărească, s-a ajuns la concentrarea excesivă a producţiei industriale (întreprinderi de mari dimensiuni). Ca atare, statul a devenit administrator general al unui **imens patrimoniu**.

În aceste condiţii, în **sfera domeniului public** au fost incluse, în mod arbitrar, şi bunurile aparţinând în mod tradiţional domeniului privat al statului, cum sunt cele aflate în administrarea directă a întreprinderilor de

Scanned with OKEN Scanner

stat, centralelor industriale, trusturilor şi altor unităţi economice de stat. În consecinţă şi activitatea financiară pe care era interesat să o reglementeze în detaliu statul, şi-a extins sfera, cuprinzând nu numai pe cea implicată de finanţele publice, ci şi cea a unităţilor economice de stat, potrivit practicii financiare internaţionale, este considerată ca aparţinând domeniului financiar privat.

2. Ţinând seama de această situaţie, activitatea executivă financiară de stat era exercitată, atât pe plan central cât şi pe plan local, de **organele administrative financiar-bancare de stat**, cum erau:

a) pe plan central: Ministerul Finanţelor, Banca Naţională, băncile specializate (Banca de Investiţii, Banca Agricolă şi Banca Română de Comerţ Exterior), Casa de Economii şi Consemnaţiuni, Administraţia Asigurărilor de Stat, precum şi direcţiile financiare şi de preţuri din ministere şi celelalte organe centrale de stat.

b) pe plan local:

- organele financiare ale unităţilor administrativ-teritoriale;
- organele şi unităţile subordonate ale organelor centrale administrative financiar-bancare de stat menţionate mai sus;
- compartimentele financiar-contabile din cadrul:
  - instituţiilor de stat;
  - unităţilor economice de stat (întreprinderi, centrale etc.).

În ultimele două decenii ale regimului comunist a funcţionat şi **Consiliul Financiar-Bancar** şi comisiile financiar-bancare teritoriale, compuse din reprezentanţii organelor administrative financiar-bancare enumerate mai sus (M.F., băncile specializate,C.E.C. şi A.D.A.S.).

3. Ministerul Finanţelor era organul administrativ central de specialitate care răspundea de înfăptuirea "politicii financiare a partidului şi statului în domeniul finanţelor" şi acţiona pentru asigurarea echilibrului financiar, monetar şi valutar al ţării.[1]

4. Banca Naţională, împreună cu băncile specializate, ca organe de stat, răspundeau de înfăptuirea şi asigurarea aplicării, în activitatea lor, a "politicii partidului şi statului în domeniul monetar şi al creditului, potrivit prevederilor Legii finanţelor şi ale legilor şi statutelor lor de organizare şi funcţionare".[2] Banca Naţională era şi principalul organ de casierie al executării bugetului de stat.

---

1. Art. 228 din Legea finanţelor nr. 9/1972, modificată şi completată prin Legea nr. 2/1979.
2. *Idem*, art. 232.

Scanned with OKEN Scanner

5. Casa de Economii şi Consemnaţiuni constituia instituţia specializată în atragerea şi păstrarea economiilor băneşti ale populaţiei, având şi unele atribuţii bancare şi financiare.[1]

6. Administraţia Asigurărilor de Stat îndeplinea atribuţii de asigurare prin efectul legii şi contractuală a bunurilor, persoanelor şi de răspundere civilă.

Celelalte organe administrative financiare şi bancare, centrale şi locale, menţionate mai sus aveau atribuţii specifice organelor sau unităţilor în cadrul cărora funcţionau.

*

Complexitatea şi sfera largă a activităţii financiare ce se desfăşura în regimul comunist de către stat a necesitat o **reglementare stufoasă**, greu de cunoscut şi deci dificil de aplicat. Numai Legea finanţelor, după modificarea şi completarea ei, avea 257 de articole şi trei anexe.

Evoluţia legislaţiei financiar-bancare după Revoluţia din Decembrie 1989 va fi examinată în capitolele următoare.

1. Decretul nr. 371/1958 privind organizarea şi funcţionarea Casei de Economii şi Consemnaţiuni, precum şi Statutul C.E.C.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL II

NOŢIUNI GENERALE DE DREPT FISCAL ŞI FINANCIAR

Secţiunea I
Domeniul public şi domeniul privat al statului

1. NEVOI PRIVATE. NEVOI PUBLICE

Principiul de bază al existenţei umane din cele mai vechi timpuri este acela al "**obţinerii maximului de randament cu minimum de efort**". Atâta timp cât nevoile individuale ale omului au putut fi satisfăcute prin efort propriu, activitatea publică nu a prezentat interes.

În condiţiile în care efortul propriu nu a fost suficient, a apărut necesitatea cooperării unor grupuri de oameni, la început mai mici şi mai târziu mai mari. Această cooperare în eforturi a determinat **activitatea publică**. La apariţia activităţii publice, un rol stimulator l-a avut necesitatea apărării faţă de inamicul care ameninţa interesul individual, patrimoniul său social, apărare care nu se putea realiza în bune condiţiuni decât printr-o activitate comună şi o organizare de natură publică.

În acelaşi timp şi alte nevoi ale omului, nu numai apărarea în comun a teritoriului, au determinat efortul conjugat al indivizilor în domenii precum instruirea, organizarea şi practicarea cultului, procurarea de alimente prin vânat şi alte modalităţi, obţinerea apei potabile etc., astfel că activitatea publică a evoluat în forme tot mai complexe.

Ca atare, din iniţiativă şi prin activitatea proprie, se realizau **nevoile private**, adică cele strict limitate ale omului, iar din iniţiativa unor organisme

social-politice şi cu efort comun se îndeplineau anumite nevoi, în interes general, adică **nevoile publice.**

În condiţiile arătate s-au separat nevoile private, de cele publice. "Vom numi **nevoi private** - susţinea profesorul Lăzeanu - acelea care sunt satisfăcute cu maximum de avantagii şi minimum de sacrificii de către fiecare membru al unei comunităţi; şi vom numi **nevoi publice** acelea care cer concursul întregii colectivităţi pentru satisfacerea lor în condiţii optime."[1]

O formă organizată a colaborării sociale pentru realizarea nevoilor şi intereselor publice o reprezintă **statul**, cu toate organismele sale, centrale şi locale.

2. DOMENIUL PUBLIC AL STATULUI

Pentru satisfacerea nevoilor şi intereselor comune, activitatea statului şi bunurile sale s-au divizat **în două** domenii[2]:

a) domeniul public al statului cuprinde bunurile afectate unei utilităţi publice, adică cele de care cetăţenii se folosesc, în general, în mod gratuit şi care, de obicei, nu aduc venituri statului, deşi cheltuielile pentru a le întreţine sunt destul de mari;

b) domeniul privat, care cuprinde bunurile pe care statul le deţine ca orice particular şi care îi aduc venituri.

În **domeniul public** intră bunurile proprietate publică aparţinând statului sau unităţilor administrativ-teritoriale, aşa cum prevede Constituţia României (art. 135).[3] În acelaşi timp, Legea fondului funciar[4] precizează expres şi mai clar că domeniul public poate fi:

a) de interes naţional, caz în care dreptul de proprietate, de asemenea, în regim de drept public, aparţine statului.

b) de inters local, caz în care dreptul de proprietate, de asemenea, în regim de drept public, aparţine comunelor, oraşelor, municipiilor sau

---

1. M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie financiară*, Edit. M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 7.
2. Pentru detalii, a se vedea: A. de Laubadère, *Traité de droit administratif*, vol. II, Paris, 1980, p. 139 şi urm.; D. C. Tudorache, *Domeniul public şi domeniul privat al statului în lumina Legii fondului funciar*, în "Dreptul" nr. 5/1992, p. 18 şi urm.
3. În M. Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991.
4. Legea nr. 18/1991, în M. Of. nr. 37 din 20 februarie 1991. A se vedea şi D. C. Tudorache, *loc. cit.*, p. 18 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

judeţelor.[1]

Totodată, Legea fondului funciar stabileşte că administrarea domeniului de interes naţional se face de către organele prevăzute de lege (ex. ministere şi alte instituţii publice - n.n.), iar administrarea domeniului public de interes local se face de către primării sau, după caz, de către prefecturi.

Unele bunuri **pot aparţine numai domeniului public**, cum sunt cele prevăzute de art. 135, pct. 4 din Constituţie şi anume: bogăţiile de orice natură ale subsolului, căile de comunicaţie, spaţiul atmosferic, apele ce pot produce forţă motrice şi acelea ce pot fi folosite în interes public, plajele, marea teritorială, resursele naturale ale zonei economice şi ale platoului continental, precum şi alte bunuri stabilite de lege.[2] În acest sens sunt şi prevederile art. 5 din Legea fondului funciar.

3. DOMENIUL PRIVAT AL STATULUI

Dacă domeniul public nu aduce venituri statului sau acestea sunt relativ mici, domeniul privat al statului aduce, întotdeauna, venituri, uneori chiar foarte importante, desigur în raport de volumul şi valoarea bunurilor ce le cuprinde.

În ţara noastră nu s-a putut forma domeniul privat al statului decât foarte târziu, deoarece bunurile ce nu le deţineau moşnenii (în Muntenia) şi răzăşii (în Moldova) pe de o parte şi boierii, pe de altă parte, aparţineau Domnului. Deci, nu statul ci Domnul era considerat proprietar, putând dispune de acea proprietate după cum dorea.

Pe baza acestui drept, Domnii au închinat mănăstirilor cea mai mare parte a moşiilor ce le aveau.

Domeniul propriu-zis al statului, în Principatele Române, s-a constituit numai prin **Regulamentul Organic**, în urma tratatului de la Adrianopol din 2/14 septembrie 1829, când s-au înapoiat Munteniei domeniile Brăilei, Giurgiului şi Turnului, precum şi bălţile şi canalele Dunării. Dome-

---

1. A se vedea, A. Trăilescu, *Competenţe decizionale cu privire la bunurile din patrimoniul unităţilor administrativ-teritoriale*, în revista "Dreptul" nr. 9/1992, p. 64; E.Ciceo, *Domeniile public şi privat ale administraţiei publice*, în revista "Tribuna economică" nr. 7 (p. 15) şi 8 (p. 16)/1995; Laurian Frănţescu, *Noţiunile de domeniu public şi domeniu privat ale statului. Conţinut şi regim juridic*, în revista "Dreptul" nr. 10 - 11/1993, p. 41 şi urm.
2. Pentru detalii, a se vedea L. Franţescu, *Noţiunile de domeniu public şi privat ale statului. Conţinut şi regim juridic*, în revista "Dreptul" nr. 10 - 11/1993, p. 41- 47.

Scanned with OKEN Scanner

niul privat al statului s-a extins mult prin Legea din 17 decembrie 1863, care a dispus **secularizarea averilor mănăstireşti**, adică trecerea în proprietatea statului a moşiilor dăruite de diferiţi domni mănăstirilor.

După cum este cunoscut, aceste moşii secularizate au fost distribuite ţăranilor cu ocazia împroprietăririi ce s-a realizat prin Legea rurală din 1864.

În prezent, potrivit legii fondului funciar (art.6), domeniul privat al statului poate fi:

- de interes naţional;
- de interes local.

În ambele ipoteze, domeniul privat al statului poate fi alcătuit din orice bunuri, altele decât cele care fac obiectul exclusiv al domeniului public al statului.[1]

Ce întindere are în prezent domeniul privat al statului ?

Răspunsul nu poate fi decât cel că întinderea este foarte mare, deoarece prin măsurile luate de regimul de dictatură comunistă - naţionalizarea principalelor mijloacelor de producţie, etatizarea băncilor, exproprieri numeroase etc., şi apoi prin reproducţie - bunuri de o valoare extraordinară au devenit proprietate de stat. Astfel se explică faptul că, peste 2/3 din avuţia naţională şi fondurile fixe din economie aparţineau, înainte de Revoluţia din 1989, proprietăţii de stat.[2]

Sperăm ca prin privatizarea societăţilor comerciale cu capital de stat[3], conform Legii nr. 58/1991[3], să se diminueze cât mai repede acest imens monopol al statului, mai ales în industrie şi servicii, ceea ce va contribui la mai buna administrare a bunurilor respective. Se ştie că, în general, se consideră că statul este un rău administrator, în raport de interesul şi iniţiativa benefică pe care o manifestă investitorii privaţi.

4. CONCLUZII

Cele de mai sus ne permit să **conchidem**, de pe acum, că în condiţiile economiei hipercentralizate, ale rolului determinant al planului naţional unic şi ale proprietăţii de stat predominante, domeniul public nu

1. A se vedea, Liviu Giurgiu, *Consideraţii asupra domeniului public*, în revista "Dreptul" nr. 8/1995, p. 34 şi urm.
2. I. Blaga, *Starea actuală a economiei româneşti. Redresare, restructurarea şi reconstrucţia ei*, în "Economia politică. Note de curs", Vol. I, Academia de Studii Economice, Bucureşti, 1990, p. 12.
3. Legea privatizării societăţilor comerciale, publicată în M. Of. nr. 169 din 16 august 1991.

Scanned with OKEN Scanner

avea contur clar, bine definit, administraţia de stat cuprinzând practic toate sectoarele din economie. De altfel, nici nu era agreată o astfel de delimitare şi de aceea se renunţase, atât în legislaţie cât şi în doctrina juridică, a se face distincţie între domeniul public şi cel privat al statului. Astfel, chiar şi referirea la noţiunile de "**privat**" şi "**public**" stârnea mari supărări oligarhiei.

Desigur că, pe măsura realizării tranziţiei spre economia de piaţă şi a extinderii sferei proprietăţii private, domeniul public şi administraţia publică pe care o generează se vor detaşa ca entităţi de sine stătătoare, cu problemele lor specifice de gestiune şi deci şi **financiare**.

Un important pas în acest sens s-a făcut prin adoptarea Legii privind finanţele publice, Legii fondului funciar şi apoi prin Constituţia României, pe care le vom examina în cele ce urmează.

În legătură cu aceste reglementări, se cristalizează doctrina juridică privind caracteristicile şi întinderea domeniului public şi cel privat al statului şi al unităţilor administrative.

Secţiunea a II-a
Obiectul şi funcţiile finanţelor publice. Relaţiile financiare

1. NOŢIUNEA DE "FINANŢE"

Nevoile şi interesele publice se realizează de către stat, în principal şi, uneori, exclusiv prin bani. Într-adevăr cheltuielile pe care le are de efectuat statul nu se pot efectua decât în bani. Fără bani, nu există nici finanţe publice.

Această caracteristică explică şi preocuparea pentru etimologia cuvântului "**finanţe**". După cât se pare, noţiunea de **finanţe** provine de la cuvintele latineşti "fiare" sau "finis", care se traduc prin a termina, a încheia un diferend, o acţiune judiciară în legătură cu plata unei sume de bani. De la aceste cuvinte s-a format "financia" sau "financia pecuniaria", adică plată în bani[1], plata unei amenzi în baza unei hotărâri judecătoreşti. Se crede că din aceste cuvinte latineşti s-a născut noţiunea "finance" folosită în **Franţa** în secolele XV - XVI, care avea mai multe înţelesuri şi anume: sume de bani, resurse băneşti, venit al statului, iar "les finances" echivala

1. Gaston Jèze, *Cours de finances publiques*, Edit. M. Giard, Paris, 1929, p. 2.

Scanned with OKEN Scanner

cu gospodăria publică, patrimoniul statului.

De asemenea, noţiunea de "**finanţe**" are mai multe sensuri şi în **dreptul englez**, însemnând administrarea (mai ales publică) de bani, suportul financiar al unei întreprinderi sau resursele financiare ale unui stat, companii sau persoane.[1]

Este interesant de reţinut că şi în **limba română**, în mod frecvent, mai ales în vorbirea curentă, noţiunea de "**finanţe**" este utilizată cu mai multe sensuri, cum sunt cele de bani, respectiv resursele băneşti[2], organele financiare etc.

2. OBIECTUL FINANŢELOR PUBLICE

În doctrina financiară s-au emis mai multe opinii privind obiectul finanţelor publice. Fără a intra în detalii teoretice ample, ne vom opri asupra unor concepte privind finanţele publice pentru a identifica şi a explica concepţia ce a stat la baza reglementărilor din ţara noastră în această materie.

Într-o opinie de largă circulaţie europeană, se consideră că **finanţele publice** au ca obiect "regulile fundamentale, organele şi procedurile care permit colectivităţilor publice îndeplinirea tuturor atribuţiilor lor cu ajutorul mijloacelor financiare". Aceste reguli şi procedee trebuie să se aplice "**într-un regim de drept public**", pentru a scoate în evidenţă faptul că "motivele, mijloacele şi efectele finanţelor publice sunt cu totul diferite de cele ale **finanţelor private**".[3] Finanţele publice sunt folosite în scopul satisfacerii nevoilor generale ale societăţii, în timp ce finanţele private sunt puse în slujba realizării de profit de către întreprinzători particulari.[4]

În doctrina financiară americană se afirmă că finanţele publice au ca obiect "faptele, principiile, tehnicile şi efectele procurării şi cheltuirii fondurilor băneşti de către organele guvernamentale şi ale administrării datoriei publice".[5]

Într-o formulă mai concentrată se susţine că finanţele publice au

---

1. *The Concise Oxford Dictionary of Current English*, the 8th Edition, Edited by R. E. Allen, Clarendon Press, Oxford, 1990, p. 438.
2. C. Iuga, *Creşterea rolului finanţelor şi pârghiilor financiare în activitatea economico-socială*, Editura Politică, Bucureşti, 1987, p. 22.
3. Luis Trotabas, *Finances publiques*, Paris, 1964, Librairie Dalloz, p. 3 şi urm.
4. Iulian Văcărel, *Finanţe: Geneză, Concept, Ştiinţă*, în "Finanţe publice", Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, 1992, p. 19.
5. William Shultz, Lowel Haris, *American Public Finances*, New York,1954, p.1.

Scanned with OKEN Scanner

ca obiect "veniturile şi cheltuielile bugetelor aparţinând colectivităţilor publice" şi care se exprimă sub forme "economice, politice şi juridice".[1]

Într-adevăr, veniturile publice şi sursa lor, cheltuielile publice şi destinaţia lor, precum şi corelaţiile dintre acestea reprezintă esenţa finanţelor publice.

Pentru a-şi realiza **rolul şi funcţiile** sale, statul trebuie să mobilizeze resurse şi să facă cheltuieli băneşti.

În acest scop, statul procedează la **repartiţia sarcinilor publice** între persoanele fizice şi persoanele juridice, cât mai echitabil posibil. Mijlocul financiar şi juridic prin care se realizează această repartiţie o reprezintă obligaţia fiscală, adică impozitele, taxele şi celelalte sarcini fiscale specifice fiecărei ţări şi fiecărei etape istorice.

În acelaşi timp, în **acţiunea de cheltuire**, statul este preocupat de stabilirea destinaţiei surselor financiare publice, în raport de sarcinile şi funcţiile pe care le are de îndeplinit. În selectarea nevoilor publice ce urmează a fi finanţate, statul stabileşte anumite priorităţi în raport de urgenţa şi necesitatea cheltuielilor publice avute în vedere. Astfel, într-o perioadă de evoluţie paşnică, primează cheltuielile necesare dezvoltării serviciilor publice (învăţământ, sănătate, cultură etc.), în schimb în timp de război, spre exemplu, au prioritate cheltuielile militare de toate categoriile.

Veniturile publice şi cheltuielile publice apar drept componente esenţiale ale structurii finanţelor publice în opiniile doctrinare menţionate şi ele au o îndelungată tradiţie istorică, inclusiv în statele moderne.

După Revoluţia din Decembrie 1989, s-a pus şi în ţara noastră problema definirii obiectului finanţelor publice, o dată cu activitatea de legiferare în materie. În această acţiune, structura finanţelor publice din statele cu economie de piaţă occidentală şi cu regim politic democrat a fost o sursă de inspiraţie. În acest sens, constatăm că Legea nr. 10/1991 privind **finanţele publice**[2], adoptată la scurt timp după Revoluţia din Decembrie 1989, are în structura acestor finanţe veniturile publice şi cheltuielile publice ca elemente de bază ale bugetelor publice (bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat) şi ale finanţelor instituţiilor publice. Creditul public reprezintă, de asemenea, o componentă a structurii finanţelor publice.[3]

---

1. Raymond Muzellac, *Finances publiques*, Ed. a 6-a, Edit. Sirey, Paris, 1989, p. 4.
2. M. Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.1. M. Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
3. Cu privire la conceptul şi structura finanţelor publice, a se vedea: I. Gliga, *Dreptul finanţelor publice*, Editura ALL, Bucureşti, 1994, p. 11 - 18; D. D. Şaguna, *Drept financiar şi fiscal*, Editura Oscar Print, Bucureşti, 1994, p. 5 - 7.

Scanned with OKEN Scanner

3. RELAŢIILE FINANCIARE

În acţiunile de mobilizare, de formare a veniturilor publice şi de efectuare a cheltuielilor publice, între stat şi persoanele fizice, între persoanele juridice, pe de o parte şi între acestea şi stat, pe de altă parte, se nasc anumite relaţii de natură economică, adică **relaţiile financiare**, respectiv anumite drepturi şi obligaţii corelative.

Caracterul **public** al acestor relaţii financiare, adică de relaţii băneşti între indivizi (persoane) şi stat, caracterizează finanţele publice.

Într-adevăr, din perioada descompunerii comunităţii gentilice şi începutul orânduirii sclavagiste, când au apărut finanţele, într-o formă incipientă, acestea (finanţele) au acţionat ca relaţii sociale, de natură economică, care se manifestau în procesul de repartiţie a venitului naţional, în corelaţie directă cu realizarea rolului şi funcţiilor statului.

În evoluţia istorică observăm o lărgire a sferei de cuprindere a finanţelor. Necesităţile reduse de întreţinere a aparatului de stat, precum şi slaba dezvoltare a relaţiilor marfă - bani şi a relaţiilor băneşti, au determinat o sferă mai restrânsă a finanţelor în orânduirea **sclavagistă**.

De asemenea, în orânduirea **feudală** sfera finanţelor a rămas limitată, datorită aceloraşi condiţii ce au acţionat în sclavagism. În schimb, în orânduirea **capitalistă** sfera finanţelor cunoaşte o impresionantă extindere ca urmare a generalizării relaţiilor marfă-bani şi a creşterii importante a nevoilor financiare ale statului, o dată cu sporirea cheltuielilor acestuia pentru organizarea unor acţiuni de interes general mai ample, legate de satisfacerea anumitor nevoi sociale - învăţământ, asistenţă socială, ocrotirea sănătăţii, comunicaţii, construirea de edificii publice, apărare etc.

Se poate **conchide** că, o dată cu evoluţia societăţii şi trecerea de la o orânduire social-economică la alta, s-au extins şi diversificat şi relaţiile financiare. Ca atare, pe lângă impozite, care continuă să fie principala sursă de venit a statului, se instituie alte obligaţii fiscale, cum sunt: taxe pe succesiuni, taxe vamale, încasări din monopoluri de stat (fiscale) etc. Concomitent, cresc şi cheltuielile statului, în principal ca urmare a sporirii importante a sarcinilor şi rolului ce şi le-a asumat pentru satisfacerea nevoilor de ordin general ale societăţii.

În toate cazurile, relaţiile financiare îmbracă o **formă valorică, bănească**. În opinia multor economişti, pe care o împărtăşim şi noi, nu toate **relaţiile băneşti** care apar în procesul repartiţiei şi circulaţiai produsului

Scanned with OKEN Scanner

social sunt în acelaşi timp şi relaţii financiare[1]. În conformitate cu această opinie, sfera finanţelor este mai restrânsă decât aceea a relaţiilor băneşti, deoarece ea include doar relaţiile băneşti care exprimă un transfer de produs social, mai exact de venit naţional, nu şi cele care reflectă o schimbare a formelor valorii.[2]

Să ne explicăm: **relaţiile financiare** sunt generate de transferarea în formă bănească a unei părţi din produsul social, respectiv venitul naţional, de către o persoană juridică sau fizică la fondurile de resurse băneşti necesare satisfacerii nevoilor generale sau de la aceste fonduri către agenţii economici, instituţii publice sau persoane fizice, transfer care se poate face fără echivalent ori pe baza principiului restituirii sau rambursabilităţii.

În acelaşi timp însă, schimbarea **formelor valorii, care se realizează în procesul de producţie şi în cadrul schimbului, nu face parte din sfera finanţelor**, întrucât raporturile băneşti pe care le generează conduc doar la modificarea formei valorii , iar nu a mărimii valorii de care dispune o persoane fizică sau juridică. Spre exemplu, transferarea valorii mijloacelor de producţie în procesul de producţie asupra noului produs sau trecerea valorii din forma marfă în forma bani şi invers, cu prilejul vânzării, respectiv cumpărării de bunuri.

Desigur că trebuie subliniat că între relaţiile financiare şi relaţiile băneşti legate de formele valorii există o **legătură strânsă**, cele dintâi fiind condiţionate de realizarea celor din urmă. Spre exemplu, nu este posibilă vărsarea la bugetul public sau la bugetul privat a unei părţi din produsul creat, fără ca produsele respective să se fi realizat ca mărfuri.

Relaţiile financiare ce iau naştere în procesul complex de repartizare a produsului social şi venitului naţional în scopul satisfacerii nevoilor generale ale societăţii, deşi sunt multiple, au o serie de caracteristici comune, dar şi unele trăsături specifice, proprii. Aceste trăsături specifice apar deoarece:

a) o parte din relaţiile financiare asigură repartizarea şi formarea fondurilor bugetului public şi deci au caracter **nerambursabil** (nu se restituie);

b) o altă parte din relaţiile financiare au la bază principiul rambursabilităţii;

---

1. I. Văcărel, *Probleme ale teoriei finanţelor*, Editura Ştiinţifică, 1963, p. 186 - 187.
2. I. Văcărel, *Conţinutul economic şi funcţiile finanţelor publice*, în revista "Finanţele publice", coordonator Iulian Văcărel, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A. Bucureşti, 1992, p. 26 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

c) o altă parte a relaţiilor financiare îmbină **trăsăturile specifice ale celor două de mai sus**, adică rambursabilitatea are caracter aleatoriu, fiind condiţionată de producerea unui eveniment. Dacă se produce evenimentul, suma ce se va rambursa poate să fie chiar mai mare decât prestaţia bănească. Dacă evenimentul nu se produce, prestaţia bănească devine nerambursabilă (suma plătită deci nu se restituie).

Ca urmare a acestor particularităţi, **în sens larg**, relaţiile financiare cuprind atât relaţiile referitoare la formarea şi repartizarea fondurilor bugetului public, care au caracter nerambursabil, cât şi cele care au la bază principiul (obligaţia) rambursabilităţii (restituirii), precum şi cele la care rambursabilitatea are caracter aleatoriu, adică toate cele trei categorii menţionate.

În schimb, în **înţeles restrâns**, se consideră **relaţii financiare** numai cele care cuprind relaţiile referioare la formarea şi repartizarea fondurilor bugetelor publice, adică cele din prima categorie de mai sus, care au caracter nerambursabil. În această accepţiune ne vom referi la **finanţele publice**.

În raport de sensul restrâns al relaţiilor financiare, relaţiile care au la bază obligaţia de rambursare reprezintă **relaţii de credit**, care apar în legătură cu satisfacerea unor necesităţi temporare de fonduri băneşti.

A treia categorie de relaţii financiare privită ca o componentă a sensului larg al noţiunii de relaţii financiare o constituie **relaţiile de asigurare**, caz în care rambursabilitatea prestaţiei are caracter aleatoriu.

În doctrina şi practica economică a regimului de dictatură comunistă din ţările Europei Centrale şi de Est, inclusiv România, se încerca includerea relaţiilor de credit în sfera finanţelor, pe motiv că relaţiile financiare privite în sens restrâns ar avea un conţinut economic similar cu cel al relaţiilor de credit, precum şi pe faptul că o mare parte a resurselor de creditare îşi aveau sursa în bugetul de stat. Ca atare, dat fiind că deosebirile între relaţiile financiare în sens restrâns şi relaţiile de credit nu priveau aspecte de fond, se considera justificată includerea acestora din urmă într-o accepţiune mai largă - în categoria "relaţiilor financiare socialiste". În considerarea şi a altor motive se susţinea că toate cele trei categorii de relaţii financiare formează "sistemul unitar al relaţiilor financiare socialiste", care, la rândul lor, cuprind finanţele de stat şi finanţele unităţilor şi organizaţiilor cooperatiste şi obşteşti. Totodată, se considera că finanţele de stat cuprind finanţele generale ale statului şi finanţele unităţilor de stat.[1]

1. C. Iuga, *Creşterea rolului finanţelor şi pârghiilor financiare în activitatea economică şi socială*, Editura Politică, Bucureşti, 1987, p. 26 - 27.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste teorii financiare căutau să justifice în mod indirect aşa - zisul caracter "unitar" al relaţiilor economice socialiste în general şi al celor financiare, în special, bazat pe proprietatea de stat, care era predominantă. În consecinţă, se justifica de fapt centralismul excesiv din economie, care permitea "planificarea socialistă" şi dictatura oligarhiei comuniste. În acelaşi timp, se urmărea renunţarea la noţiunea de "finanţe publice", şi în ultimă instanţă, la distincţia între domeniul public şi privat, care nu convenea regimului comunist.

În cartea noastră vom face o distincţie netă între **cele trei categorii de relaţii financiare**, utilizând noţiunea de "**finanţe publice**" pentru a desemna relaţiile financiare care implică plăţi cu caracter nerambursabil, adică acele relaţii ce se includeau în sensul restrâns al noţiunii de relaţii financiare. În acelaşi timp, **relaţiile de credit şi cele de asigurare** trebuie tratate drept categorii distincte şi autonome de relaţii băneşti, cu particularităţile lor relevate în cele de mai sus.

În lucrarea de faţă am inclus şi examinarea unor reglementări legale legate de relaţiile de credit, cunoaşterea lor fiind necesară în activitatea fiecărui funcţionar public sau cetăţean care apelează la împrumuturi bancare.

În sfârşit, nu vom trata reglementările legale privind relaţiile băneşti legate de formele valorii, adică cele care reflectă o schimbare a formelor valorii în procesul de producţie sau în cadrul schimbului, întrucât într-o economie de piaţă, spre care ne îndreptăm, aceste relaţii băneşti aparţin domeniului privat şi deci vor face obiectul disciplinelor de drept privat. Aceasta deoarece gestiunea finanţelor publice este supusă dreptului public, iar gestiunea financiară a întreprinderilor private urmează regulile dreptului comercial.[1] Trebuie reţinut însă că finanţele private reprezintă "baza unor finanţe publice solide".[2]

---

1. Iulian Văcărel, *Finanţele: Geneză, Concept, Ştiinţă*, în revista "Finanţele publice", coordonator Iulian Văcărel, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A., Bucureşti, 1992, p. 19.
2. N. Hoanţă, *Finanţele private - baza unor finanţe publice solide*, în "Tribuna economică" nr. 5 (p. 5) şi nr. 7 (p. 5)/1995.

Scanned with OKEN Scanner

STRUCTURA RELAŢIILOR BĂNEŞTI
(relaţiile ce apar în procesul repartiţiei şi circulaţiei produsului social)

Relaţiile băneşti care exprimăun transfer de produs social care sunt generate de transferarea, în formă bănească, a unei părţi din produsul social de la o persoană (fizică sau juridică) la fondurile de resurse băneşti necesare satisfacerii nevoilor generale ale societăţii Deci, relaţiile financiare, în sens larg.

Relaţiile băneşti legate de formele valorii, adică cele care reflectă o schimbare a formelor valorii în procesul producţiei sau în cadrul schimbului.

relaţii financiare propriu-zise sau în sens restrâns, adică finanţele publice, transfer nerambursabil

relaţii de credit, transfer rambursabil

relaţii de asigurare, transfer cu rambursabilitate cu caracter aleatoriu

4. FUNCŢIILE FINANŢELOR PUBLICE

Finanţele publice sunt necesare, în mod obiectiv şi nu subiectiv, deoarece contribuie la realizarea sarcinilor şi funcţiilor statutului, care nu ar putea fi înfăptuite fără pârghiile financiare. Se poate afirma chiar că finanţele publice îndeplinesc un rol special şi economic deosebit de important.

Mijloacele prin care finanţele publice, ca relaţii financiare definite

Scanned with OKEN Scanner

mai sus, îşi îndeplinesc acest rol, sunt funcţiile acestora, adică funcţia de repartiţie şi fucţia de control. Să examinăm sumar cele două funcţii ale finanţelor publice:

4.1. Funcţia de repartiţie se manifestă în procesul repartiţiei produsului social (produsului intern brut) şi cuprinde două faze şi anume: constituirea fondurilor (resurselor) băneşti şi distribuirea (utilizarea) acestor fonduri.

În **prima fază** are loc formarea fondurilor publice de resurse băneşti, acţiune la care participă societăţi comerciale, regii autonome, instituţii publice, alte persoane juridice şi persoanele fizice, indiferent dacă sunt rezidente sau nerezidente . Fondurile publice de resurse se constituie în mai multe **forme concrete** cum sunt: impozite; taxe; contribuţii pentru asigurări sociale; amenzi; majorări şi penalizări de întârziere; vărsăminte din profitul regiilor autonome; vărsăminte din veniturile instituţiilor publice; redevenţe şi chirii din concesiuni şi închirieri de terenuri şi alte bunuri proprietate de stat; venituri din valorificarea unor bunuri proprietate de stat şi a bunurilor fără stăpân; împrumuturi de stat primite; rambursări ale împrumuturilor de stat acordate; dobânzi aferente împrumuturilor acordate; donaţii şi ajutoare primite; alte venituri.

Fondurile publice sunt constituite în proporţie majoritară din resurse financiare care îşi au **izvorul în produsul intern brut** şi într-o proporţie redusă în avuţia naţională sau în transferuri din străinătate. Resursele din care se constituie fondurile publice provin din toate ramurile economice şi din toate sectoarele sociale: public, privat, cooperatist, mixt, în raport de puterea contributivă a acestora. În proporţie covârşitoare, resursele băneşti ale finanţelor publice sunt mobilizate cu titlu definitiv şi fără contraprestaţie.[1] În activitatea de constituire a fondurilor publice se nasc relaţii financiare între colectivitate, reprezentată de stat sau unităţile administrativ - teritoriale, pe de o parte, şi persoane fizice sau juridice, pe de altă parte, relaţii care au fost examinate în paragraf separat.

A doua fază a funcţiei de repartiţie a finanţelor publice o reprezintă distribuirea (repartizarea) fondurilor publice pe beneficiari - persoane juridice sau fizice. Distribuirea este dată în competenţa autorităţilor publice şi se face în raport de resursele financiare disponibile (oferta de resurse financiare) şi cererea de resurse financiare. Distribuirea fondurilor publice înseamnă stabilirea cheltuielilor publice pe destinaţii, cum sunt, spre exemplu: învăţământ, sănătate, cultură; asigurări sociale şi protecţie socială; gos-

1. Pentru detalii, a se vedea Gh. Matei, *Finanţe generale*, Editura Mondo - EC. Craiova, 1994, p. 14 - 15; Iulian Văcărel, *op. cit.*, p. 29 - 30.

Scanned with OKEN Scanner

podărie comunală şi locuinţe; apărare naţională; ordine publică; administraţie publică; acţiuni economice; alte acţiuni; datorie publică. În cadrul fiecărei destinaţii, resursele se defalcă pe beneficiari, obiective şi acţiuni.[1]

Cheltuielile publice sunt destinate fie dezvoltării, fie consumului pentru instituţiile publice sau agenţii economici ori persoanele fizice beneficiare.

Distibuirea sau redistribuirea produsului intern brut (produsul social) prin intermediul finanţelor publice are loc în **două modalităţi**: în cadrul aceluiaşi tip de proprietate, când are loc un transfer de resurse băneşti între stat şi unităţile sale în ambele sensuri, cu schimbarea tipului de proprietate, situaţie în care transferul de resurse financiare se realizează între stat, pe de o parte şi agenţii economici cu capital privat sau mixt şi populaţie, pe de alte parte şi invers.

În acelaşi timp, redistribuirea se poate realiza şi pe plan **extern**, prin contractarea de împrumuturi externe, acordarea de împrumuturi externe, achitarea cotizaţiilor şi contribuţiilor către organisme internaţionale de către stat sau alte instituţii publice, primirea sau acordarea de ajutoare externe de către stat etc.

4.2. Funcţia de control a finanţelor publice se justifică deoarece fondurile publice aparţin întregii sociatăţi. Sfera de manifestare a funcţiei de control este mai largă decât cea a funcţiei de repartiţie, "deoarece vizează, pe lângă constituirea şi repartizarea fonqurilor financiare publice şi modul de utilizare a resurselor".[2]

Funcţia de control a finanţelor publice nu se limitează la modul de constituire a fondurilor publice şi la repartizarea acestora pe beneficiari, ci urmăreşte şi **legalitatea, necesitatea, oportunitatea şi eficienţa** cu care instituţiile publice şi agenţii economici cu capital de stat utilizează în concret resursele băneşti de care dispun, fie că este vorba de resurse proprii, fie că sunt împrumutate. În consecinţă, controlul se efectuează nu numai asupra activităţilor specifice funcţiei de repartiţie, ci el se exercită şi asupra producţiei realizate în sectorul de stat, a schimbului şi consumului ce are loc în acest sector.

În ţara noastră, controlul financiar se exercită de puterea legislativă, cea executivă şi cea judecătorească, direct sau prin organe de specialitate, cum sunt: Curtea de Conturi, Ministerul Finanţelor, bănci şi alte instituţii financiare; organe specializate ale ministerelor, unităţilor administrativ - teritoriale şi unităţilor economice etc.

---

1. Iulian Văcărel, *Conţinutul economic şi funcţiile publice*, în op. cit. p. 30.
2. Gh. Matei, op. cit., p. 18 - 19.

Scanned with OKEN Scanner

Se poate conchide că "finanţele publice constituie un sistem de relaţii economice prin intermediul cărora se asigură formarea şi repartizarea fondurilor publice de resurse financiare în scopul dezvoltării economice şi sociale a ţării, precum şi satisfacerii celorlalte nevoi obşteşti.[1]

Secţiunea a II-a
Noţiunea şi obiectul dreptului fiscal şi financiar

1. REGLEMENTAREA JURIDICĂ PRIVIND FINANŢELE PUBLICE

Relaţiile financiare privite în sens restrâns, aşa cum s-a arătat mai sus, adică finanţele publice cuprind relaţiile referitoare la formarea, administrarea şi repartizarea fondurilor băneşti ale bugetelor publice , fonduri care au caracter nerambursabil. Aceste fonduri publice se constituie, se repartizează şi se administrează în temeiul unor **norme juridice**.

Într-adevăr, "la fel ca alte activităţi de interes economico-social, procedeele şi mijloacele prin care statul şi alte colectivităţi publice îşi procură fondurile băneşti necesare se realizează practic numai în urma şi pe baza reglementării acestor procedee sau mijloace prin norme juridice referitoare la impozite şi la modul de percepere a lor, la cheltuielile publice şi la modul de efectuare a lor etc."[2]

Normele juridice care au ca obiect de reglementare finanţele publice constituie **norme juridice financiare**. Totalitatea acestor norme juridice financiare alcătuiesc reglementarea juridică privind finanţele publice sau legislaţia finanţelor publice.

În mod tradiţional, obiectul lucrării noastre îl formează reglementarea juridică privind finanţele publice. Aceasta deoarece în condiţiile economiei de piaţă occidentale şi ale proprietăţii private predominante, obiective spre care ne îndreptăm, rolul economic al statului este mai limitat, restrângându-se asupra formării, repartizării şi administrării fondurilor băneşti necesare satisfacerii nevoilor generale ale societăţii.[3] Este şi expli-

---

1. Iulian Văcărel, *Conţinutul economic şi funcţiile finanţelor publice*, în *op. cit.*, p. 37.
2. Ioan Gliga, *Dreptul finanţelor publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A. Bucureşti, 1992, p. 8 - 9.
3. A se vedea, N. Dobrotă, *Funcţia reglatoare a statului*, în revista "Tribuna Economică", nr. 20 şi nr. 21/1995, p. 50 - 53.

Scanned with OKEN Scanner

cabil să fie aşa, pentru că un rol economic prea mare al statului, aşa cum a fost exercitat în statele comuniste din centrul şi estul Europei, duce la înlăturarea **iniţiativei private**[1], care este motorul progresului economic şi social. În acelaşi timp, un rol economic preponderent al statului a dus la instituirea monopolului de stat în economie şi deci la eliminarea libertăţii economice şi la restrângerea îngrijorătoare a proprietăţii private, precum şi la instaurarea unei dictaturi extremiste şi a unei hipercentralizări statale rar întâlnită.

Ca atare, fenomenele financiare din interiorul întreprinderilor particulare şi între acestea, sunt subordonate dreptului privat şi deci nu pot fi reglementate şi dirijate de către stat prin reglementări financiare emise de acesta.

Desigur că aceasta nu va exclude obligaţia tuturor agenţilor economici de a organiza şi conduce anumite evidenţe contabile şi financiare[2] necesare pentru controlul modului de determinare şi plată a obligaţiilor fiscale ale întreprinderilor particulare. Sub acest ultim aspect, adică al organizării evidenţelor menţionate, va interveni statul prin norme juridice financiare şi în sectorul privat al economiei româneşti.

2. CATEGORIILE DE NORME JURIDICE CARE AU CA OBIECT FINANŢELE PUBLICE

Organizarea şi funcţionarea serviciilor publice necesită resurse băneşti importante.

a) În acest scop, o primă categorie de norme juridice având ca obiect de reglementare finanţele publice o reprezintă cele privind **procesul de formare, de constituire a resurselor băneşti necesare satisfacerii nevoilor publice**, adică a fondurilor băneşti publice.

Normele juridice din această categorie asigură concentrarea în bugetele publice (bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat) a resurselor băneşti necesare constituirii şi alimentării veniturilor publice, adică a fondurilor băneşti aflate la dispoziţia organelor centrale şi locale ale administraţiei publice şi a celor din domeniul asigurărilor sociale de stat. În această categorie de norme juridice se cuprind reglementările privind stabilirea şi perceperea impozitelor, taxelor şi a celorlalte venituri publice.

1. A se vedea, C. Popescu - Bogdăneşti, *Sectorul privat - creatorul unui nou mediu economic*, în revista "Tribuna Economică" nr. 11/1995, p. 27.
2. Legea contabilităţii, nr. 82/1991, în M. Of. nr. 265 din 27 dec. 1991.

Scanned with OKEN Scanner

b) O altă categorie de norme juridice sunt cele care stabilesc destinaţiile pentru care pot fi utilizate veniturile publice, adică, mai exact, natura cheltuielilor publice şi procedura de efectuare a acestora.

c) A treia categorie de norme juridice care au ca obiect finanţele publice se referă la emisiunea şi circulaţia bănească.

d) În sfârşit, o altă categorie de norme juridice sunt cele privind **creditul public**.

3. DEFINIŢIA DREPTULUI FISCAL ŞI FINANCIAR

Analiza de mai sus învederează caracterul complex al normelor juridice care formează reglementarea juridică privind finanţele publice.

Aceste norme juridice prezintă o importanţă deosebită întrucât de conţinutul lor depinde realizarea scopului finanţelor publice, adică satisfacerea nevoilor sociale generale. Drepturile şi libertăţile largi pe care societatea modernă le recunoaşte omului, implică cheltuieli publice deosebit de mari pentru ca aceste drepturi şi libertăţi să fie realizate în mod practic în ţara noastră după ce o lungă perioadă de timp - peste 40 de ani - ele nu au fost înfăptuite în condiţii corespunzătoare standardului actual de viaţă.

Pentru a putea fi asigurate resursele băneşti necesare finanţării unor cheltuieli publice sporite, este, desigur, necesară extinderea procesului de constituire, de formare a veniturilor publice, pentru a asigura acel **echilibru între venituri şi cheltuieli** care constituie deziderатul major al oricărei administraţii publice.

Nevoile publice cunosc o creştere specifică în perioada de tranziţie a ţării noastre spre economia de piaţă, când datorită reformei economice se nasc, în mod obiectiv, multiple dezechilibre sociale şi economice care implică o intervenţie sporită a statului pentru a se evita o prăbuşire economică totală şi necontrolată.

În consecinţă, normele juridice de natură financiară au un rol important, putând fi un factor stabilizator atât prin condiţiile în care este realizată repartiţia produsului social, pentru formarea veniturilor publice cât şi prin procesul complex de distribuire a acestor venituri pentru acoperirea echilibrată şi echitabilă a nevoilor publice foarte mari în cursul înfăptuirii tranziţiei la economia de piaţă.

Aşa se explică faptul că finanţele publice reprezintă o componentă importantă şi un **factor stimulator al reformei economice**. În

Scanned with OKEN Scanner

această privinţă este edificator, spre exemplu, Raportul primului - ministru prezentat în şedinţa plenară a Parlamentului în ziua de 6 noiembrie 1991[1] sau Memorandumul privind politica economică a Guvernului României pentru anii 1994 - 1995, convenit cu Fondul Monetar Internaţional, aprobat de Parlament.[2]

Natura "financiară" a reglementării juridice din domeniul finanţelor publice se exprimă în denumirea acestei reglementări, fie "legislaţie financiară", fie "drept financiar".

Se remarcă în mod justificat că "deosebirea dintre aceste denumiri este evident formală deoarece cuvintele legislaţie şi drept sunt sinonime şi, în acest caz, au acelaşi obiect, de reglementare - procedeele sau mijloacele financiare".[3]

Se optează pentru denumirea de "dreptul finanţelor publice" a reglementării juridice a finanţelor publice. Se are în vedere că denumirea "dreptul finanţelor publice" indică faptul că este vorba de reglementarea juridică având ca obiect numai acele acte sau operaţiuni financiare "care alcătuiesc finanţele publice" şi exprimă apartenenţa acestei reglementări la dreptul public.[4]

Împărtăşind argumentele menţionate sumar, considerăm că, în cazul reglementărilor juridice care au ca obiect numai finanţele publice, denumirea de "dreptul finanţelor publice" este cea mai potrivită. În ce priveşte obiectul concret al acestei ramuri de drept, Legea privind finanţele publice este edificatoare. Ca atare, dreptul finanţelor publice are ca obiect de reglementare bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale şi finanţele instituţiilor publice, precum şi regimul general al veniturilor publice şi al cheltuielilor publice.

În raport de acest obiect şi de funcţiile finanţelor publice, se pot distinge mai multe **subramuri ale dreptului finanţelor publice**, cum ar fi, spre exemplu: dreptul bugetar, dreptul fiscal, dreptul de control financiar.

Suntem de părere că, în condiţiile reformei economico-sociale şi juridice implicate de trecerea la economia de piaţă de tip occidental şi edificarea statului de drept, rolul dreptului fiscal este deosebit de important, prioritar.

În raport de cele arătate, credem că **dreptul finanţelor publice** poate fi **definit** ca fiind ansamblul normelor juridice care au ca obiect pro-

---

1. Publicat în ziarul "Adevărul" nr. 525 din 7 noiembrie 1991, p. 3.
2. Hotărârea Camerei Deputaţilor nr. 5 din 8 februarie 1994 şi Hotărârea Senatului nr. 4 din 9 februarie 1994, în M. Of. nr. 47 din 23 februarie 1994.
3. Ioan Gliga, *op. cit.*, p. 9.
4. *Idem*, p. 10 - 11.

Scanned with OKEN Scanner

cedeele, actele şi operaţiunile prin intermediul cărora se mobilizează, repartizează şi administrează fondurile băneşti publice pentru satisfacerea nevoilor generale ale societăţii.

Nu avem pretenţia de a fi realizat cea mai bună definire a acestei ramuri a dreptului, dar sperăm că ea se va putea completa o dată cu aprofundarea şi extinderea cercetării în acest domeniu complex al dreptului.

Ne-am oprit asupra denumirii de "**drept fiscal şi financiar**" a lucrării de faţă, deoarece în cuprinsul ei am inclus prezentarea şi a altor reglementări financiare decât cele care au ca obiect finanţele publice.

Avem în vedere necesitatea cunoaşterii de către masa largă de cititori la care ne adresăm a ansamblului reglementărilor fiscale şi financiare, pentru a realiza un ghid general privitor la legislaţia de natură fiscală şi financiară. Astfel cartea cuprinde şi analiza principalelelor instituţii ale dreptului bancar.

Secţiunea a IV-a
Izvoarele dreptului fiscal şi financiar

1. CARACTERIZARE GENERALĂ

În practica legislativă, normele juridice generale care alcătuiesc izvorul dreptului fiscal şi financiar au **o bază constituţională**, deoarece însăşi legea fundamentală cuprinde cele mai importante reglementări financiare. În ţara noastră, această practică legislativă a devenit tradiţională, dacă ne referim la Constituţia din 1866 sau cea din 1923, la constituţiile comuniste din 1948, 1952, 1965 sau la Constituţia României din 1991.

Cadrul legislativ al reglementărilor financiare este însă, în realitate şi în mod necesar, foarte complex, cuprinzând numeroase **forme de exprimare** ale normelor juridice ce compun dreptul financiar.

Astfel, pe lângă Constituţie, au existat şi există alte legi, precum şi ordonanţe şi hotărâri ale Guvernului şi decizii ale organelor administrativ-teritoriale, instrucţiuni, ordine şi alte reglementări cu caracter normativ emise de Ministerul Finanţelor şi Banca Naţională a României.

Vom examina pe scurt aceste categorii de norme juridice.

Scanned with OKEN Scanner

2. CONSTITUŢIA

Principalul izvor al dreptului financiar îl constituie legea fundamentală a ţării. Prevederile constituţionale servesc pentru stabilirea competenţelor organelor puterii legislative şi cele ale puterii executive, centrale şi locale, în elaborarea, adoptarea şi executarea bugetelor publice. De asemenea, Constituţia stabileşte principiile ce stau la baza politicii financiare, monetare şi valutare a statului.

În acelaşi timp, Constituţia mai cuprinde principalele dispoziţii privind: organizarea şi funcţionarea Cuţii de Conturi; funcţia de control şi funcţia jurisdicţională a acesteia; raportul public ce se prezintă anual Parlamentului; statutul juridic al celor 24 de membrii ai Curţii de Conturi.

Din ansamblul prevederilor constituţionale rezultă că legiuitorul a înţeles să acorde o importaţă deosebită activităţii financiar - bancare, deoarece principalele competenţe în materie au fost atribuite puterii legislative.

3. LEGILE

Celelalte legi, altele decât Constituţia, adică legile ordinare, cuprind cele mai importante norme juridice financiare. Între acestea un loc important îl ocupă Legea privind finanţele publice, legile bugetare anuale şi legile fiscale.

Legea privind finanţele publice[1] reflectă, pe plan juridic, strategia şi politica României în domeniul finanţelor publice în legătură cu descentralizarea, autonomia unităţilor administrativ-teritoriale şi a unităţilor economice de stat, tranziţia spre economia de piaţă şi privatizarea. În acest fel, prin legea de faţă se realizează adaptarea finanţelor României la cerinţele economiei de piaţă şi ale statului de drept. Prin sfera largă de cuprindere şi modul de reglementare a instituţiilor financiare, legea reprezintă o adevărată "constituţie" a finanţelor publice româneşti. Astfel, conţinutul legii circumscrie însăşi **sfera finanţelor publice**, referindu-se la:

a) bugetul public naţional, cu cele trei categorii de bugete publice care-l compun, adică: bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat. Toate aceste trei categorii de bugete publice au fost introduse în locul bugetului unic de stat care, de fapt, era subordonat

1. Legea nr. 10/1991, publicată în M. Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

sau derivat al **planului naţional unic**;

b) finanţele instituţiilor publice;

c) alte instituţii de drept, specifice finanţelor publice (inclusiv creditul public).

Legea realizează o **restructurare a cheltuielilor publice, a procesului bugetar şi a clasificaţiei bugetare**. Astfel, principalele cheltuieli ce se pot finanţa de la bugetul public sunt cele pentru învăţământ, sănătate, ocrotiri şi asigurări sociale, cultură, artă şi sport, protecţie socială, apărarea ţării şi ordinea publică, faţă de trecut când predominau cele economice.

În ce priveşte procedura bugetară, legea asigură, pentru prima dată, după peste 40 de ani, **autonomia bugetelor locale**, adică ale unităţilor administrativ-teritoriale prin: stabilirea competenţei de aprobare a bugetelor de către consiliile locale, ca organe de decizie (judeţ, municipiu, oraş, comună); înlăturarea metodei regularizărilor între bugetele locale; constituirea de **fonduri de tezaur** la nivelul judeţelor şi municipiului Bucureşti. În acelaşi timp, se prevede autonomia în domeniul finanţelor **asigurărilor sociale de stat**, prin elaborarea şi adoptarea unui buget separat de bugetul de stat şi de bugetele locale. Legate de restructurarea procedurii bugetare sunt şi instituirea **bonurilor de tezaur**, în caz de necesitate, reglementarea fondurilor speciale, ca anexe la bugetul de stat, constituirea unui fond de tezaur al statului şi restrângerea virărilor de credite bugetare, corespunzător creşterii rolului de decizie al Parlamentului în domeniul finanţelor publice.

Legea finanţelor publice statuează foarte clar **caracterul legal al veniturilor publice**, care nu pot fi stabilite decât prin lege. În acest sens, anual se stabileşte lista impozitelor şi taxelor şi cotele acestora. Totodată, se interzice perceperea cu orice titlu sau denumire de contribuţii directe sau indirecte, altele decât cele prevăzute de lege. Sunt prevăzute şi măsuri legale pentru corecta determinare, încasarea ritmică, la termenele legale şi urmărirea silită a veniturilor publice, cu asigurarea căilor de atac pentru contribuabilii nemulţumiţi, dar şi a sancţiunilor pentru cei ce nu respectă legislaţia fiscală.

Pentru **finanţarea instituţiilor publice**, legea cuprinde un capitol distinct, cu reglementări specifice.

Veniturile publice sunt stabilite prin legi ordinare care prevăd principalele elemente ale fiecărui venit şi măsurile necesare pentru determinarea cuantumului acestuia şi încasarea lui.

Spre exemplu: Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii; Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale; Legea nr. 34/1994

Scanned with OKEN Scanner

privind impozitul pe venitul agricol.

4. HOTĂRÂRILE CONSILIILOR LOCALE, CA ORGANE DE DECIZIE ADMINISTRATIV - TERITORIALE

Bugetul propriu al fiecărei unităţi administrativ-teritoriale care are personalitate juridică (comună, oraş, municipiu, sector al municipiului Bucureşti, judeţ, respectiv municipiul Bucureşti) se aprobă anual prin hotărâri ale consiliilor acestor unităţi. Tot prin astfel de hotărâri se stabilesc măsurile pentru executarea bugetelor locale şi se aprobă conturile anuale de execuţie ale bugetelor respective. De asemenea, consiliile respective au unele competenţe în ce priveşte stabilirea şi majorarea cotelor unor taxe şi impozite locale, precum şi de acordare a unor înlesniri fiscale.

5. ACTELE NORMATIVE ALE ORGANELOR CENTRALE ALE AUTORITĂŢII EXECUTIVE

În acest sens, menţionăm ordonanţele Guvernului, prin care se reglementează unele venituri publice, pe baza delegării temporare de competenţă dată de Parlament prin lege.

Potrivit art. 58 din Constituţia României din 1991[1], "unica autoritate legiuitoare a ţării" este Parlamentul. În baza art. 114 din Constituţia României, Parlamentul poate adopta o **lege specială de abilitare a Guvernului pentru a emite ordonanţe** în domenii care nu fac obiectul legilor organice. Legea de abilitare va stabili, în mod obligatoriu, domeniul şi data până la care se pot emite ordonanţe, precum şi dacă ordonanţele se supun abilitării Parlamentului, potrivit procedurii legislative.

Din prevederile Constituţiei României, rezultă că **delegarea legislativă** ce se acordă Guvernului este o excepţie de la regula că **unica autoritate legiuitoare**, în baza principiului separării puterilor în stat este Parlamentul. Ca atare, delegarea legislativă respectivă se acordă în situaţii specifice, când Parlamentul este în imposibilitate de a elabora legi, din diferite motive, printre care, desigur, şi vacanţa parlamentară. Numai că această **excepţie s-a transformat în regulă**, în sensul că, începând din 1992, în fiecare an, Parlamentul a promulgat legi de abilitare a Guvernului de a emite ordonanţe în timpul vacanţei parlamentare. Pe baza aces-

1. M. Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

tor legi au fost emise zeci de ordonanţe ale Guvernului în fiecare an prin care au fost reglementate probleme financiare deosebit de importante, mai ales în domeniile bugetar, fiscal şi a creditului public, cum sunt spre exemplu ordonanţele de rectificare a bugetului de stat; ordonanţele pentru instituirea de noi impozite (exemplu Ordonanţa nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, Ordonanţa nr. 26/1993 privind Tariful vamal de import al României, Ordonanţa nr. 70/1994 privind impozitul pe profit) sau de modificare şi completare a legilor fiscale; ordonanţe privind împrumuturi de stat pentru finanţarea deficitului bugetului de stat sau pentru aprobarea unor acorduri de împrumuturi externe.

În acest fel, considerăm că a fost eludată funcţia legislativă a Parlamentului, iar Guvernul a cumulat, pe lângă atributele Executivului şi pe cele ale legislativului. O astfel de guvernare este dăunătoare nu numai democraţiei, dar şi stabilităţii legislative, deoarece, ordonanţele fiind elaborate în grabă şi fără o dezbatere parlamentară, amplă şi contradictorie, a fost nevoie să fie modificate frecvent, mai ales cele din domeniul fiscal (cum este cazul spre exemplu, a Ordonanţei privind taxa pe valoarea adăugată; tariful vamal de import al României). Instabilitatea legislativă cauzează grave prejudicii economiei, mai cu seamă în domeniul investiţiilor, atât din surse interne, cât mai ales din surse externe.

Suntem de părere că ar fi util a se maifesta mai multă exigenţă în stabilirea domeniilor în care se deleagă competenţa de legiferare Guvernului şi pentru limitarea delegării la un număr restrâns de probleme, care sunt stringente şi absolut necesare de reglementat în perioada de timp a delegării .

De asemenea, prin **hotărâri ale Guvernului** se stabilesc măsuri pentu executarea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat, după ce acestea au fost adoptate de către Parlament. De altfel, Guvenul exercită conducerea generală a activităţii executive în domeniul finanţelor publice în care scop are îndatorirea de a examina periodic situaţia financiară pe economie, execuţia bugetului public naţional (cu cele trei componente: bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale) şi de a stabili măsuri pentru îmbunătăţirea echilibrului financiar.[1]

Prin **decizii** ale organelor locale ale puterii executive se stabilesc unele măsuri pentru realizarea veniturilor publice şi executarea bugetelor locale şi se pot acorda unele înlesniri fiscale.

Instrucţiunile, ordinele şi celelalte acte cu caracter norma-

1. Art. 5 alin. 1 din Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice, în M. Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

tiv ale Ministerului Finanţelor, emise în baza şi pentru aplicarea legilor şi hotărârilor Guvernului, stabilesc măsuri pentru aplicarea unitară şi uniformă a acestora. Astfel de norme departamentale sunt emise pentru aplicarea, spre exemplu, a legilor, precum şi a ordonanţelor şi hotărârilor Guvernului în ce priveşte condiţiile de stabilire şi urmărire a impozitelor, taxelor şi altor venituri publice, cum sunt, spre exemplu:

- instrucţiunile metodologice privind tehnica de calcul a impozitului pe salarii, formularistica corespunzătoare, atribuţiile şi răspunderile organelor fiscale, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 1363/1993;[1]
- instrucţiunile de aplicare a Legii nr. 69/1993 privind instituirea taxei pentru folosirea terenurilor proprietate de stat în alte scopuri decât pentru agricultură şi silvicultură, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 113/1994.[2]

Regulamentele, normele şi alte acte cu caracter normativ ale Băncii Naţionale a României.

Potrivit Legii nr. 33/1991[3], Banca Naţională stabileşte reglementările în domeniile: monetar, de credit, valutar şi de plăţi. În exercitarea acestei competenţe, B.N.R. emite regulamente, norme şi alte acte cu caracter normativ, cum sunt spre exemplu:

- Regulamentul nr. 7/1994 privind efectuarea operaţiunilor valutare[4], cu modificările şi completările ulterioare;
- Regulamentul nr. 4/1994 privind efectuarea şi controlul operaţiunilor de decontare între societăţile bancare.[5]

Secţiunea a V-a
Raporturile juridice financiare

În secţiunea precedentă ne-am referit la izvoarele dreptului financiar. Este logic ca în continuarea incursiunii noastre, în materia noţiunilor generale ale acestei ramuri de drept, să examinăm raporturile juridice ce iau fiinţă în temeiul legilor, ordonanţelor şi hotărârilor Guvernului şi al celorlalte acte cu caracter normativ specifice domeniului financiar.

Normele juridice financiare analizate nu au un scop în sine, ele sunt instituite de către stat cu scopul de a constitui temeiul raporturilor

1. M. Of. nr. 273 din 26 noiembrie 1993.
2. M. Of. nr. 45 din 21 februarie 1994.
3. Lege privind activitatea bancară, în M. Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
4. M. Of. nr. 263 din 19 septembrie 1994.
5. M. Of. nr. 72 din 22 martie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

juridice ce se nasc în dreptul financiar.

În adevăr, fenomenul financiar capătă contur şi se poate realiza numai în cadrul unor raporturi juridice ce se nasc, se modifică şi se sting în baza izvoarelor de drept financiar care reglementează raporturile şi obligaţiunile financiare şi care, ca atare, reprezintă raporturile juridice financiare.

Aceste raporturi juridice conţin unele **elemente specifice**, dintre care cele mai importante sunt cele privind: subiectele, conţinutul şi obiectul. Să le examinăm sumar, pe fiecare în parte.

1. Subiecţii raporturilor juridice având ca obiect finanţele publice sunt:

a) pe de o parte, **organele financiare de stat**, învestite de lege cu atribuţii de stat specifice elaborării şi executării bugetelor publice, activităţii de percepere a impozitelor, de administrare şi repartizare a fondurilor băneşti ale bugetelor publice. Organele financiare sunt învestitte cu competenţa de a elabora şi executa bugetele publice, de a stabili şi încasa veniturile publice, a le administra şi apoi a le repartiza pe destinaţii legale, precum şi de control al aplicării normelor juridice financiare. Practic, această competenţă se exercită de către Guvern, Ministerul Finanţelor şi organele sale teritoriale, precum şi de organele administrativ-teritoriale cu competenţă în acest domeniu. Organele financiare de stat au o situaţie juridică specifică, în sensul că ele pot pretinde celuilalt subiect participant anumite prestaţiuni sau abţineri şi, în acest scop, îl pot controla, sancţiona şi executa silit.[1] Aceasta nu înseamnă că organele financiare nu au îndatorirea de a garanta drepturile şi interesele legale ale celuilalt subiect participant. Spre exemplu, organele financiare au dreptul de a stabili veniturile publice (impozite, taxe etc.), de a verifica şi definitiva sumele cuvenite bugetelor publice, de a încasa în contul bugetelor publice sumele reprezentând venituri publice şi de a îndruma, controla şi urmări, inclusiv prin executare silită, realizarea impozitelor şi taxelor, respectând, în toată această activitate, drepturile şi interesele contribuabililor;

b) pe de altă parte, al doilea subiect participant la aceste raporturi juridice poate fi o **persoană juridică**, de drept public sau de drept privat, sau o persoană fizică, cărora le revin anumite obligaţii şi drepturi stabilite de reglementarea juridică din domeniul finanţelor publice.

Spre exemplu, tuturor persoanelor care realizează venituri sau posedă capital le revine obligaţia de a plăti anumite impozite, taxe sau alte

---

1. I. Gliga, *Drept financiar*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1975, p. 14.

Scanned with OKEN Scanner

venituri publice, devenind, în acest fel, subiecţi ai raporturilor juridice privind finanţele publice. Situaţia juridică a acestui al doilea subiect al raporturilor examinate este diferită de cea a primului subiect (organul de stat), deoarece îi revine, în primul rând, o obligaţie financiară, în executarea căreia însă legea îi garantează respectarea drepturilor şi intereselor prevăzute de lege, adică dacă este nedreptăţit are dreptul de a ataca actele organelor financiare de stat, aşa cum se va vedea în capitolele speciale ale lucrării de faţă.[1]

După cum observăm, subiecţii raporturilor juridice privind finanţele publice nu sunt egali în drepturi şi obligaţii, aşa cum este cazul părţilor în raporturile juridice de drept civil.

2. Conţinutul raporturilor juridice privind finanţele publice include drepturile şi îndatoririle ce revin celor doi subiecţi ai acestor raporturi. În acest sens, organele financiare de stat au dreptul şi obligaţia de a elabora bugetele publice şi a lua măsurile pentru executarea lor, de a acţiona pentru stabilirea şi încasarea veniturilor publice, de a le administra în mod corespunzător, de a le repartiza potrivit destinaţiilor legale.

În acelaşi timp, al doilea subiect al raporturilor juridice privind finanţele publice are îndatorirea de a executa obligaţia financiară ce îi revine (spre exemplu de a plăti impozitul stabilit) şi dreptul de a pretinde să se aplice corect legea de către organul financiar de stat, putând, la nevoie, ataca măsurile nelegale.

3. Obiectul raporturilor juridice privind **finanţele publice** este complex. El poate cuprinde activităţi de natură organizatorică în materie bugetară, acţiuni privind stabilirea şi încasarea veniturilor publice, acţiuni referitoare la administrarea fondurilor publice, acţiuni pentru repartizarea acestor fonduri pe destinaţiile legale, acţiuni de control financiar. Spre exemplu, un număr mare de activităţi organizatorice sunt implicate de elaborarea şi executarea bugetelor publice. Trebuie reţinut că raporturile juridice care implică încasarea şi plata unor sume (impozite, taxe etc.) au şi un obiect material, reprezentat de sumele de bani respective.

4. Diferendele care pot apărea între subiectele raporturilor juridice privind finanţele publice se soluţionează de către organele prevăzute de lege. Competenţa jurisdicţională privind astfel de litigii este dată, în general, în atribuţia organelor financiare de stat. Astfel, litigiile ce se nasc în materie fiscală sunt, de regulă, în primele două instanţe, de competenţa organelor financiare, ceea ce, după părerea noastră, nu asigură o soluţionare în condiţii de totală independenţă şi obiectivitate, deoarece organul al cărui act se atacă face parte din sistemul organelor care sunt

---

1. A se vedea Cap. VII.

Scanned with OKEN Scanner

investite cu competenţa jurisdicţională în materie. De aceea, pledăm pentru instituirea unui **control judecătoresc** şi în materie fiscală, deoarece în acest caz, organul care va avea competenţa de a soluţiona litigiul va fi un organ aparţinând altui sistem, adică autorităţii judecătoreşti, deci neutru şi ca atare obiectiv în rezolvarea diferendului.

Este adevărat că anumite litigii sunt date în competenţa instanţelor judecătoreşti şi în prezent. Astfel, unele din litigiile privind contravenţiile financiare se soluţionează de către judecătorii[1]. De asemenea, în cazul impozitelor şi taxelor locale, a impozitului pe venitul agricol şi a impozitului pe profit se prevede, drept a treia cale de atac, apelul la instanţele judecătoreşti.[2]

5. Ţinând seama de elementele principale examinate mai sus, **raporturile juridice financiare** pot fi **grupate**, în funcţie de particularităţile obiectului lor, în raporturi bugetare, raporturi fiscale, raporturi de credit public, raporturi privind emisiunea şi circulaţia bănească, raporturi valutare, fiecare în parte constituind o subramură a dreptului financiar. Astfel avem drept bugetar, drept fiscal, dreptul creditului public, dreptul bancar şi dreptul valutar.

Secţiunea a VI-a
Reforma economică şi dreptul fiscal şi financiar

1. Sfârşitul deceniului '80 este caracterizat de o puternică **criză de sistem social-economic** manifestată în ţările Europei Răsăritene şi Centrale.

În România, economia a intrat într-o stare de declin, începând din anii 1978 -1979, accentuat de la un an la altul, determinând o criză atotcuprinzătoare şi profundă. La început, criza s-a manifestat prin **scăderi ale producţiei**, într-un număr însemnat de ramuri şi subramuri, ceea ce a determinat o rapidă diminuare a nivelului produsului social şi al venitului naţional. A urmat consecinţa normală, manifestată în **sporirea capacităţilor industriale nefolosite**, mai ales în siderurgie, în unele ramuri ale construcţiilor de maşini, în industria chimică şi de prelucrare a petrolului, în

---

1. Legea nr. 32/1968 privind stabilirea şi sancţionarea contravenţiilor (B. Of. nr. 148 din 14 noiembrie 1968); Ordonanţa Guvernului nr. 17/1993 privind stabilirea şi sancţionarea contravenţiilor la reglementările financiar - gestionare şi fiscale (M. Of. nr. 205 din 25 august 1993).
2. A se vedea: Legea nr. 27/1994; Legea nr. 34/1994; Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

industria uşoară şi alimentară. Creşterea accentuată a şomajului, la început a şomajului parţial, determinat de scăderea salariilor, ca urmare a reducerii producţiei din cauza lipsei de energie, materii prime, materiale etc.

N-a întârziat să apară **inflaţia** care s-a accentuat după creşterea de salarii ce a avut loc în ultimii ani ai deceniului '70, fără a avea un suport real în sporirea producţiei şi a desfacerii mărfurilor şi extinsă tot mai mult după creşterile oficiale şi neoficiale de preţuri din anii '80. În aceste condiţii salariul real a scăzut, iar serviciile sociale s-au degradat, ceea ce a dus la o **agravare rapidă a calităţii vieţii**.

Criza economiei româneşti a cuprins şi **structurile economiei**.

Astfel, **criza tehnologică** s-a accentuat ca urmare a reducerii masive a schimburilor tehnico-ştiinţifice internaţionale şi a resurselor materiale, financiare şi umane destinate acestui sector. Paralel, s-a agravat **criza structurilor de ramură** ale industriei, manifestată în disproporţiile extraordinare ale producţiei. Au fost supradimensionate siderurgia, chimia, subramurile producătoare de nave, vagoane, maşini grele etc. în dauna subramurilor de vârf, cum sunt: mecanica fină, electronica şi electrotehnica, chimia fină, bunurile de consum de folosinţă îndelungată. În **agricultură** disproporţiile sunt şi ele foarte mari, manifestate mai ales în neglijarea zootehniei. O manifestare a disproporţiilor din economia românească a reprezentat-o şi **dezvoltarea redusă a serviciilor**, în contrast cu creşterea deosebită a ponderii acestora în economiile ţărilor avansate. În aceste împrejurări, **a scăzut tot mai mult eficienţa** fondurilor şi a investiţiilor, ceea ce echivalează cu o **criză a eficienţei economiei** noastre. Chiar şi **în plan teritorial** se poate vorbi de o criză structurală, existând întinse teritorii din judeţe lipsite de industrie şi alte ramuri neagricole, astfel că forţa de muncă este slab ocupată, iar nivelul consumului şi al calităţii vieţii este redus. Izolarea tot mai accentuată a economiei româneşti în Europa şi în economia mondială, participarea redusă la fluxurile comerciale, tehnico - economice şi financiare internaţionale pun în evidenţă **criza relaţiilor** economice externe ale ţării noastre.

În sfârşit, **criza proprietăţii** este şi mai gravă şi tot atât de adâncă. Este vorba, mai ales, de instituirea monopolului absolut al proprietăţii de stat (peste 2/3 din avuţia naţională şi fondurile fixe din economie), ponderea redusă exagerat a proprietăţii cooperatiste, îngrădirea tot mai accentuată a micii producţii ţărăneşti, limitarea extremă a proprietăţii şi producţiei micilor meşteşugari, concentrarea excesivă a producţiei industriale (întreprinderi de mari dimensiuni).

Ca atare, criza economiei româneşti poate fi considerată ca o

Scanned with OKEN Scanner

criză atotcuprinzătoare a producţiei şi a proprietăţii care s-a extins la toate domeniile şi compartimentele vieţii sociale.

Avem de-a face deci cu o **criză de structură de o gravitate şi profunzime deosebite**, cauzată de o concepţie politică şi economică deformată despre economia socialistă, de criza unui sistem de gândire economică şi a unei ideologii extremiste, de criza unui sistem politic şi economic ce se pretindea a fi unic şi cel mai avansat.

2. Revoluţia din Decembrie 1989 a devenit, în condiţiile descrise mai sus, necesară şi ea a înlăturat, sperăm pentru totdeauna, comunismul.

Într-o primă etapă, decembrie 1989 - mai 1990 , s-au adoptat câteva orientări cu caracter strategic privind trecerea de la economia etatizată, supracentralizată, la economia de piaţă, în care rolul hotărâtor revine liberei iniţiative, luându-se primele măsuri în această direcţie.

După alegerile parlamentare şi prezidenţiale din mai 1990 s-a trecut la cea de a doua etapă, în cadrul căreia opţiunea fundamentală constă în **remodelarea întregii structuri economice moştenite**, reaşezarea ei pe criterii moderne, realiste, în favoarea individului şi a nevoilor lui, edificarea democraţiei economice bazată pe libera iniţiativă individuală şi de grup a oamenilor, creşterea ponderii economiei private, luarea măsurilor necesare pentru trecerea rapidă la generalizarea mecanismelor de piaţă.

3. Reforma economică şi socială a fost concepută a se realiza în următoarele domenii: deblocarea structurilor economice; reorganizarea activităţii economice; reforma în domeniul preţurilor şi tarifelor; reforma sistemului financiar-fiscal; reforma sistemului bancar; reforma în domeniul monetar - valutar; reforma în agricultură; înfiinţarea de instituţii care sprijină realizarea reformei economice; privatizarea unei părţi importante din proprietatea de stat şi cooperatistă şi promovarea iniţiativei private şi mixte; acţiuni de protecţie economică şi socială a populaţiei în perioada de tranziţie; crearea culturii, atitudinilor şi educaţiei economice specifice economiei de piaţă; schiţă asupra tacticii operative în orientarea şi conceperea proceselor economice; programul reformei sociale.[1]

În realizarea acestei reforme, noul Parlament al României a adoptat o strategie pentru o **tranziţie graduală, efectuată în ritm rapid** şi în cadrul căreia implementarea mecanismelor juridice şi economice strict necesare funcţionării economiei de piaţă să se facă în mod accelerat, cu costuri sociale cât mai reduse.

În acest scop, se realizează un **cadru legislativ** adecvat şi sti-

1. *Program de concepere şi coordonare a proiectelor de reformă*, elaborat de Comisia pentru reformă, relaţii şi informaţii publice de pe lângă Guvernul României, în revista "Tribuna Economică", nr. 39 şi 40 din 1990.

Scanned with OKEN Scanner

mulativ. Astfel, spre exemplu, s-a legiferat: reorganizarea întreprinderilor de stat în regii autonome şi societăţi comerciale (Legea nr. 15/1990); s-au adoptat ample reglementări privind finanţele publice (Legea nr. 10/1991); organizarea şi funcţionarea societăţilor comerciale în toate formele moderne (Legea nr. 31/1990); s-a declanşat liberalizarea preţurilor şi a salarizării personalului; este în curs de realizare reforma fiscală (Legea nr. 12/1991[1] privind impozitul pe profit; Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii; Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată etc.) şi a sistemului bancar (Legile nr. 33 şi 34/1991); regimul investiţiilor străine (Legile nr. 35/1991, 66/1992 şi nr. 71/1994); controlul financiar şi organizarea Gărzii Financiare (Legea nr. 30/1991); privatizarea societăţilor comerciale (Legea nr. 58/1991); organizarea şi conducerea contabilităţii (Legea nr. 82/1991); organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi (Legea nr. 94/1992); organizarea judecătorească (Legea nr. 92/1992).

O menţiune specială se cuvine a fi făcută cu privire la **Constituţia României**, adoptată de Adunarea Constituantă şi aprobată prin referendum popular la 8 decembrie 1991.

Se poate conchide că reforma economică şi cea legislativă, ambele incluzând şi pe cea financiară, ocupă un loc important în cadrul reformei generale a societăţii româneşti, ele creând condiţii favorabile pentru ca societatea şi economia noastră să realizeze treptat, deşi destul de încet, principalele trăsături ale economiei de piaţă şi transformările aşteptate pe plan social.

4. În condiţiile tranziţiei spre economia de piaţă, **sistemul financiar capătă o importanţă** deosebită. Perioada scurtă ce a trecut de la Revoluţia din Decembrie 1989 demonstrează că activitatea economică a fost condusă, în pricipal, prin pârghii financiare, de credit, valutare şi monetare. Astfel, pot fi menţionate, spre exemplu, pentru anul 1990, reglementările fiscale, valutare, financiar-contabile şi bancare privind activităţile economice pe baza liberei iniţiative (Decretul-lege nr 54/1990 şi Hotărârea Guvernului nr. 201/1990); noile norme legale privind impozitele pe beneficiul unităţilor economice de stat , pe circulaţia mărfurilor, impozitele şi taxele aplicabile reprezentanţelor firmelor comerciale străine, taxele de timbru; hotărârile pentru acordarea unor mari facilităţi vamale; normele valutare privind cursul de schimb în lei al devizelor şi drepturile asupra veniturilor în valută; reglementarea unor măsuri pentru atragerea capitalului străin în România.

În continuare au fost adoptate reglementările financiare deosebit

1. Înlocuită cu Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

de importante pentru tranziţia României la economia de piaţă. Dintre acestea vom menţiona doar pe cele mai importante, urmând a fi examinate, în mod detaliat, în capitolele următoare ale lucrării.

În baza prevederilor Legii nr. 15/1990 şi a Hotărârii Guvernului 1109/1990 s-a dispus **liberalizarea preţurilor, introducerea noului sistem al impozitului pe circulaţia mărfurilor şi devalorizarea leului**. Astfel, preţurile şi tarifele se formează în baza acţiunii conjugate a cererii şi ofertei în cazurile în care pe piaţa românească există cel putin trei agenţi economici care produc, prestează ori comercializează acelaşi tip de bun, lucrare sau servicii, prin negociere cu benficiarii, indiferent dacă producătorii şi comercianţii sunt unităţi de stat, cooperatiste sau particulare.

Totodată, s-a instituit impozitul pe circulaţia mărfurilor într-o concepţie nouă şi s-a stabilit cursul în lei al dolarului SUA, precum şi modul de decontare a operaţiunilor de import - export (ulterior, aceste reglementări au fost modificate şi completate).

Noua reglementare a **finanţelor publice** (Legea nr. 10/1991), reprezintă o adevărată "Constituţie financiară", care instituie bugetul public naţional, menit să ofere o imagine de ansamblu asupra veniturilor şi cheltuielilor publice. În compunerea **bugetului public naţional** se cuprind: bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale. Toate aceste componente au dobândit, fiecare în parte, pentru prima dată după peste 40 de ani, un regim autonom. În acelaşi timp, s-a reglementat o accentuată descentralizare la nivelul bugetelor locale, pârghiile fiscale instituite urmărind stimularea iniţiativei locale pentru satisfacerea cerinţelor sociale locale.

Legea nr. 22/1991privind bugetul administraţiei centrale de stat pe anul 1991, elaborată în conformitate cu noua reglementare a finanţelor publice, a reflectat schimbările intervenite în viaţa politico - socială a României după Revoluţia din Decembrie 1989, ruptura definitivă cu practica planificării şi finanţării rigide, supracentralizate şi procesul de restructurare radicală a economiei naţionale, în conformitate cu principiile economiei de piaţă. Legea a avut la bază Programul cu privire la evoluţia previzibilă a economiei româneşti în anul 1991, elaborat de Comisia Naţională de Prognoză, Plan şi Conjunctură Economică şi urmărea, printre altele, stimularea prin mijloace fiscale a activităţii agenţilor economici care manifestă spirit întreprinzător, concomitent cu limitarea sau chiar renunţarea la subvenţionarea unor activităţi economice ineficiente şi care nu vor deveni nici într-un viitor apropiat furnizoare de venituri.

S-a avut în vedere ca **gradul de fiscalitate**, calculat ca raport între

Scanned with OKEN Scanner

veniturile bugetului public naţional şi produsul intern brut, să nu depăşească 42,5% (fiind mai mic decât acela existent în alte ţări ca, de exemplu, Franţa 46,7%, Polonia 46,9%, Danemarca 60,8%, Ungaria 63,6%). Legile bugetare pentru anii 1992, 1993, 1994 şi 1995 reflectă aceeaşi concepţie.

Impozitul pe profit (Legea nr. 12/1991) şi impozitul pe salarii (Legea nr. 32/1991) sunt reglementate într-o concepţie nouă, care reflectă rolul pârghiilor financiare şi fiscale în condiţiile tranziţiei spre economia de piaţă. Taxa pe valoarea adăugată (Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992) se înscrie în aceeaşi concepţie.

Adoptarea Legii investiţiilor străine, cu largi garanţii şi facilităţi valutare, fiscale şi vamale, a creat cadrul juridic stimulativ pentru atragerea investitorilor străini. Cele două **legi bancare** (Legea privind activitatea bancară şi Legea privind Statutul Băncii Naţionale a României) au pus bazele unui nou şi modern sistem bancar, atât de necesar pentru economia de piaţă.

Procesul legislativ de modernizare a normelor juridice ce compun dreptul financiar românesc este în curs, pentru a fi puse în concordanţă cu cerinţele tranziţiei la economia de piaţă. În aceste condiţii, paralel cu noile reglementări, dreptul financiar conţine, în continuare, norme juridice adoptate anterior Revoluţiei din Decembrie 1989, ceea ce crează multiple greutăţi. De aceea, opinăm pentru accelerarea procesului legislativ, mai ales în domeniul financiar, prin adoptarea de legi necesare modernizării sistemului bugetar, fiscal şi valutar în acord cu cerinţele economiei de piaţă.

În acelaşi timp, va trebui accelerată activitatea legislativă în vederea **armonizării legislaţiei** prezente şi viitoare a României **cu cea a Uniunii Europene**, ca o condiţie importantă a integrării economice a ţării noastre în Uniune. În acest scop, ţara noastră s-a obligat, prin Acordul European instituind o asociere între România pe de o parte, Comunităţile Europene şi statele membre ale acestora, pe de altă parte[1], să asigure ca legislaţia română să devină, gradual, compatibilă cu cea a Uniunii Europene.

Armonizarea legislaţiei se va extinde, potrivit Acordului, **în special în următoarele domenii**: legea vamală, legea bancară, conturile şi taxele societăţilor, proprietatea intelectuală, protecţia forţei de muncă şi a locurilor de muncă, securitatea socială, serviciile financiare, regulile de concurenţă, protecţia vieţii şi sănătăţii oamenilor, animalelor şi plantelor, protecţia consumatorilor, impozitarea indirectă, standardele şi normele tehnice,

1. Ratificat prin Legea nr. 20 din 6 aprilie 1993, în M. Of. nr. 73 din 12 aprilie 1993. În vigoare de la 1 februarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

legile şi reglementările în domeniul nuclear, transport şi mediu (art. 70).

Secţiunea a VII-a
Rolul şi locul dreptului fiscal şi financiar în sistemul de drept. Ştiinţa finanţelor şi dreptului fiscal şi financiar

1. Rolul dreptului fiscal şi financiar a reieşit, în ansamblu, din analiza efectuată în secţiunile anterioare ale acestui capitol.

Într-adevăr, fenomenul financiar şi dreptul financiar sunt deosebit de complexe, având conexiuni şi repercursiuni în toate domeniile activităţii economice şi sociale, atât publice, cât şi private.

În **domeniul public**, prin normele juridice financiare se asigură formarea fondurilor necesare pentru finanţarea acţiunilor de interes general ale societăţii şi administrarea acestor fonduri, precum şi stabilirea destinaţiilor lor concrete şi procedura de realizare a finanţării publice.

În domeniul privat, normele juridice privind finanţele publice acţionează:

a) pe de o parte **pentru stabilirea şi încasarea veniturilor publice** de la toţi contribuabilii, persoane fizice sau juridice, **stimulând** unele ramuri sau activităţi economice prin facilităţi fiscale sau **descurajând** (frânând) dezvoltarea altor activităţi sau ramuri economice, în raport de interesele publice.

b) pe de altă parte, **pentru sprijinirea unor agenţi economici** pentru dezvoltarea lor sau desfăşurarea anumitor activităţi (export etc.) prin diferite instrumente financiare (împrumuturi externe acordate sau garantate de stat, taxe vamale, facilităţi valutare etc.).

În etapa actuală de tranziţie spre economia de piaţă, are o **importanţă sporită** şi un rol activ dreptul financiar, deoarece prin normele juridice ce-l compun poate acţiona pentru **sprijinirea şi stimularea** sectoarelor productive din economie, în special **din domeniul privat**, pentru extinderea, consolidarea şi dezvoltarea acestora. În acest sens, putem menţiona măsurile legislative pentru stabilirea şi încasarea impozitelor şi taxelor luate în anii 1990, 1991, 1992, 1993, 1994 şi 1995, care încurajează pe micii producători din sectorul privat, mai ales din agricultură, unele reglementări pentru sprijinirea băncilor cu resurse băneşti pentru creditarea agenţilor economici şi a populaţiei, în special pentru scopuri productive, acordarea de subvenţii bugetare pentu sprijinirea unor ramuri şi activităţi economice de mare interes public etc.

Scanned with OKEN Scanner

Desigur că aceste măsuri legislative financiare sunt insuficiente şi ele vor trebui sporite mai ales pentru sprijinirea extinderii şi consolidării sectorului privat din economie, precum şi pentru dezvoltarea ramurilor economice care să asigure creşterea venitului naţional şi a bunăstării poporului.

Se întrevede şi în perspectivă necesitatea sporirii rolului activ al dreptului financiar pentru accelerarea tranziţiei spre economia de piaţă. Putem conchide că dreptul fiscal şi financiar, în ansamblu, are un rol important şi, în acelaşi timp, activ în societatea noastră, fiind folosit atât pentru statornicirea, cât şi pentru consolidarea şi dezvoltarea relaţiilor economice şi sociale specifice economiei de piaţă şi statului de drept.

2. Cu privire la **locul** pe care-l ocupă **dreptul fiscal şi financiar** român în **sistemul de drept**, din însăşi denumirea şi definiţia date rezultă că face parte din dreptul public.[1] Dacă **dreptul constituţional** reglementează raporturile sociale ce iau naştere în procesul exercitării puterii de stat, **dreptul administrativ** determină activitatea îndeplinită de organele statului, **dreptul financiar** cuprinde totalitatea normelor juridice prin intermediul cărora se mobilizează, se administrează şi se repartizează pe destinaţii fondurile băneşti necesare satisfacerii nevoilor publice. Profesorul Gliga consideră că "dreptul financiar este ansamblul normelor juridice prin care se stabilesc şi se autorizează procedee sau mijloace financiare ale statului şi altor colectivităţi publice".[2] Există deci o strânsă conexiune între dreptul financiar şi dreptul public, deoarece statorniceşte cadrul juridic al relaţiilor băneşti ale statului.

Astfel, în timp ce problemele financiare ale persoanelor fizice şi celor juridice particulare sunt subordonate dreptului privat, problemele băneşti ale instituţiilor publice şi ale sectorului privat al statului sunt supuse regimului juridic special de drept public.

Există o veche dispută teoretică privind importanţa, rolul şi locul fiecărei ramuri de drept în sistemul de drept.[3] În ce ne priveşte, suntem de

---

1. Acea parte a dreptului care tratează constituirea şi funcţionarea organelor centrale şi locale de stat, relaţiile dintre persoane (fizice sau juridice) şi stat, relaţiile dintre persoanele care sunt în legătură directă cu statul. Dreptul public cuprinde, în general, dreptul constituţional, dreptul administrativ, dreptul financiar (după unele opinii, dreptul fiscal) şi dreptul penal.
2. I. Gliga, *Dreptul finanţelor publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A, Bucureşti, 1992, p. 9.
3. A se vedea: I. Gliga, *Drept financiar public*, Editura ALL, Bucureşti, 1994, p. 33 şi urm.; D.D. Şaguna, *Drept financiar şi fiscal*, Editura Oscar Print, Bucureşti, 1994, p. 63 - 64.

Scanned with OKEN Scanner

acord cu autorii care consideră că dreptul financiar depăşeşte în importaţă dreptul constituţional şi dreptul administratuv. Astfel spre exemplu, profesorul Lăzeanu[1] afirma că "dreptul constituţional stabileşte "**capetele de capitole**" ale dreptului public şi prin aceasta nu vine decât în mod intermitent în contact cu realităţile; dreptul administrativ este specializat în studierea funcţionării serviciilor publice. Finanţele publice (adică dreptul financiar - n.n.) sunt cauza, **condiţiunea aproape a oricărei situaţiuni de drept public, astfel că cele două discipline îi apar subordonate**".

În adevăr, **dreptul public** are, în totalitatea sa, ca scop general satisfacerea unor nevoi publice sau punerea la dispoziţia populaţiei a unor servicii publice, scop ce se poate realiza numai cu cheltuieli publice. În realitate, deci, exercitarea tuturor atribuţiilor ce revin instituţiilor publice este condiţionată şi înlesnită de dreptul financiar. Este, încă o dată, evident caracterul complex al dreptului financiar. De aceea, înţelegerea şi studiul dreptului financiar necesită cunoştinţe din toate disciplinele dreptului şi ramurile economice, pentru a se putea aplica în condiţii bune normele juridice financiare la specificul fiecărui domeniu de activitate. Astfel, atât stabilirea cheltuielilor publice necesare fiecărui domeniu de activitate în parte, cât şi determinarea veniturilor publice ce se pot mobiliza de la agenţii economici şi de la populaţie au în vedere particularităţile sectoarelor din care fac parte contribuabilii.

De asemenea, dreptul fiscal şi financiar are legături strânse cu **dreptul civil** şi **dreptul comercial**. Aceasta deoarece toate cele trei ramuri ale dreptului român cuprind norme juridice care reglementează în mod prioritar raporturi patrimoniale, având ca obiect drepturi şi obligaţii exprimate în bani. Totuşi, ele se deosebesc întrucât dreptul financiar cuprinde normele juridice care reglementează mobilizarea, administrarea şi repartizarea pe destinaţii a fondurilor băneşti necesare satisfacerii nevoilor publice, dreptul civil şi dreptul comercial[2] cuprind ansamblul normelor juridice care reglementează relaţiile băneşti ce se stabilesc între persoanele fizice şi/sau juridice.

Dreptul fiscal şi financiar are legătură şi cu alte ramuri ale dreptului român. Spre exemplu, cu **dreptul penal** conexiunile sunt determinate mai ales de constatarea şi combaterea infracţiunilor din domeniul financiar, iar cu **dreptul muncii** legăturile se explică prin formarea şi utilizarea fon-

---

1. M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie financiară*, Academia de Înalte Studii Comerciale şi Industriale, Editor M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 31.
2. Pentru detalii, a se vedea *Dicţionar juridic de comerţ exterior*, coordonatori ştiinţifici B. Ştefănescu, O. Căpăţână, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1986, p. 156 - 157.

Scanned with OKEN Scanner

durilor pentru asigurările sociale de stat.

3. Între **ştiinţa finanţelor şi dreptul fiscal şi financiar** există legături strânse, organice.

Ştiinţa finanţelor publice, conform concepţiei clasice din perioada capitalismului premonopolist, cercetează aspectele legate de procurarea resurselor necesare, utilizarea lor în spirit de economie, repartizarea sarcinilor fiscale, contractarea şi rambursarea împrumuturilor de stat, întocmirea şi executarea echilibrată a bugetului, respectarea anumitor reguli care ţin de disciplina financiară şi de buna gestionare a fondurilor. Datorită acestor preocupări ale economiştilor, conceptul burghez despre ştiinţa finanţelor a fost considerat că are, în etapa capitalismului premonopolist, un pronunţat **caracter juridic.**[1]

În schimb, **ştiinţa dreptului fiscal şi financiar** "cercetează reglementarea financiară pornind de la generalizările **ştiinţei** finanţelor, potivit corelaţiei dintre relaţiile economice şi expresia lor juridică"[2]. La rândul ei, ştiinţa finanţelor publice este o parte a economiei politice, iar ştiinţa dreptului financiar este o parte a ştiinţei dreptului.

În acelaşi timp, ambele discipline financiare, cât şi economia politică şi toate ramurile ştiinţei dreptului, fac parte din ştiinţele sociale.[3]

Ştiinţa dreptului fiscal şi financiar are ca obiect de cercetare reglementările juridice privind bugetul public naţional (cu cele trei componente - bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat), sistemul veniturilor şi cheltuielilor publice, sistemul fiscal, procedura fiscală, creditul public, emisiunea şi circulaţia bănească, inclusiv regimul devizelor.

Ştiinţa dreptului fiscal şi financiar se află la început de drum, pentru că regimul trecut a deformat până şi obiectul acestei ştiinţe. Astfel, pentru a răspunde obiectivelor politicii comuniste, s-a pus la baza ştiinţei dreptului financiar aşa-zisa învăţătură marxist-leninistă despre stat şi drept. În realitate, ştiinţa dreptului financiar, ca de altfel şi celelalte ramuri ale ştiinţei dreptului, a fost folosită ca instrument pentru justificarea reglementărilor juridice instituite pentru instaurarea şi consolidarea dictaturii partidului comunist, dar practic a unei oligarhii comuniste restrânse la număr.

În aceste condiţii, considerăm că se impun cercetări intense şi rapide pentru delimitarea conceptului de drept fiscal şi financiar şi a tutu-

---

1. I. Văcărel, *Finanţe publice. Teorie şi practică*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 13.
2. I. Gliga, *Drept financiar*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1970, p. 39.
3. Pentru detalii, vezi. I. Gliga, *Dreptul finanţelor publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, 1992, p. 9 - 12.

Scanned with OKEN Scanner

ror instituţiilor juridice specifice acestei importante ramuri de drept. Legea privind finanţele publice, legile bugetare anuale, legile fiscale, cele bancare şi celelalte reglementări financiare vor trebui cercetate cu multă atenţie pentru a desprinde esenţa şi caracteristicile specifice fiecărei instituţii juridice de drept financiar. Generalizările obţinute în cadrul acestor cercetări sunt aşteptate de legiuitor pentru a fi folosite la perfecţionarea legislaţiei finanţelor şi adaptarea acesteia cât mai curând posibil cerinţelor tranziţiei spre economia de piaţă, precum şi armonizarea legislaţiei cu aceea a Uniunii Europene ca o condiţie a integrării ţării noastre în Uniune.

În raport de obiectul dreptului financiar şi al ştiinţei acestei ramuri de drept, **disciplina de învăţământ a dreptului fiscal şi financiar** cercetează şi prezintă problemele teoretice şi aspecte ale aplicării practice a normelor juridice referitoare la elaborarea, aprobarea şi executarea bugetelor publice, formarea veniturilor publice, repartizarea resurselor fiscale şi utilizarea lor, creditul public, emisiunea monetară şi circulaţia bănească, precum şi regimul valutar. În cadrul acestei discipline de învăţământ se caută a se desprinde şi înfăţişa trăsăturile specifice ale fiecărei instituţii juridice de drept financiar. Studierea normelor juridice de drept financiar şi a instituţiilor juridice pe care acestea le reglementează permite înţelegerea, însuşirea şi aplicarea corectă şi cât mai completă a legislaţiei fiscale şi financiare.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL III
SISTEMUL BUGETELOR PUBLICE

Secţiunea I
Bugetul public

1. CONSIDERAŢII GENERALE

Aşa cum se cunoaşte, economia publică, prin dimensiunea şi complexitatea ei, nu-şi poate desfăşura activitatea fără să-şi elaboreze un program economic, pe timp determinat, care să se reflecte într-un program financiar, în care să se prevadă veniturile şi cheltuielile unei anumite perioade.

Nu este mai puţin adevărat că şi activităţile private, ce au o finalitate economică sau socială, au la bază un sistem de programare şi de evidenţiere a veniturilor şi cheltuielilor proprii, pentru a se putea dimensiona eficienţa şi perspectiva activităţilor respective.

"Economia publică nefiind însă un scop în sine, ca economia privată, ci numai un mijloc pentru satisfacerea nevoilor colective, nu poate să lase nevoi nesatisfăcute, prin lipsa de prevederi suficiente, dar nici nu poate să prevadă mai multe venituri decât sunt necesare pentru satisfacerea nevoilor colective, pentru că nu acumularea de bunuri este scopul său primordial."[1]

Veniturile publice, provenind în principal din impozite şi taxe, ar

1. Leon George, *Elemente de ştiinţă financiară*, Vol. II, Cartea Românească, Bucureşti, 1930, p. 313.

Scanned with OKEN Scanner

putea genera mari inechităţi în repartiţia sarcinilor fiscale asupra membrilor societăţii, dacă nu s-ar proceda pe baza unui program financiar, adică bugetul public, care să aibă în vedere raportul dintre nevoile sociale şi puterea de contribuţie a cetăţenilor şi agenţilor economici. Facultatea de contribuţie a subiecţilor impozabili trebuie să alcătuiască şi măsura în care e bine să se satisfacă anumite nevoi generale care pot fi utile, necesare sau indispensabile.

Într-adevăr, prin intermediul bugetului public se poate stabili un **echilibru între nevoile colective şi mijloacele cu care ele se acoperă**.

De aceea, un buget bine alcătuit dă posibilitatea, la nivel macroeconomic, Parlamentului şi Guvernului să realizeze o imagine de ansamblu, aproape exactă, asupra raportului dintre valoarea bunurilor materiale şi imateriale create într-o economie financiară şi valoarea eforturilor făcute pentru realizarea lor. Acelaşi scop se urmăreşte şi la nivel microeconomic.

În concepţia sistemului bugetar din statele moderne, a prevedea adică a stabili în mod analitic nevoile financiare ale unei perioade, de obicei un an, şi a da acestor previziuni maximum de publicitate, pentru a fi cunoscute de către toţi cei care suportă sarcinile materiale ale bunei funcţionări a administraţiei publice, constituie o obligaţie primordială a organelor statului. Ca atare "a face un buget înseamnă a enumera, a evalua şi a compara în mod periodic, dinainte şi pe o perioadă de timp în viitor, cheltuielile de făcut şi veniturile de perceput".[1]

De altfel, Legea contabilităţii publice din 1929[2] definea bugetul public astfel: "**Bugetul** este actul prin care sunt prevăzute şi în prealabil aprobate veniturile şi cheltuielile anuale ale Statului sau ale altor instituţiuni publice". Din cuprinsul acestei definiţii rezultă trei elemente specifice ale bugetului public:

a) bugetul public este un **act de previziuni**, în sensul că prezintă un tablou evaluativ şi comparativ de venituri publice, adică indică sursele băneşti ale bugetului;

b) bugetul public este un **act de autorizare**, prin care puterea executivă este împuternicită de puterea legislativă să cheltuiască şi să perceapă venituri în acord cu prevederile bugetare;

c) bugetul public este un **act anual**, deci limitat în timp la o

---

1. M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie financiară*, Editor M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 133.
2. Lege asupra contabilităţii publice şi asupra controlului bugetului şi patrimoniului public, publicată în M. Of. nr. 167 din 31 iulie 1929 şi intrată în vigoare la 1 ianuarie 1930.

Scanned with OKEN Scanner

perioadă mai potrivită pentru a se efectua programarea şi a se urmări execuţia bugetară.

Aceste consideraţiuni de ordin general erau necesare deoarece în prezent nu există o definiţie legală a bugetului public, întrucât Legea finanţelor publice nu are o astfel de prevedere, iar în doctrină încă nu s-a cristalizat o definiţie mai coerentă decât cele două menţionate mai sus.

2. SCURT ISTORIC

Cuvântul buget îşi găseşte originea în vechea limbă franceză şi anume, în expresia "**bougé**" şi "**bougette**", care exprimau înţelesul de pungă de piele sau pungă de bani. Anglo-saxonii au împrumutat noţiunea de la francezi care, împreună cu italienii o aveau din evul mediu. **Primul document istoric** în care **se întâlneşte cuvântul "buget"** în Franţa ca termen oficial este Circulara din 9 Thermidor anul X (28 iulie 1802), în legătură cu executarea "de l'arrêté" din 4 Thermidor. În legislaţia franceză însă noţiunea este utilizată numai în anul 1806 în Legea privitoare la finanţe (24 aprilie). La scurt timp, expresia s-a răspândit şi în celelalte state din Europa. Unele state europene au folosit alte noţiuni, cum erau, spre exemplu: "**Progetto di Billancio**" sau "**Preventivo**" în Italia, "**Presupuestos generale del Estado**" în Spania sau "**Haushaltsetat**" sau "**Reichsauchaltsetat**" în Germania.

În România, cuvântul "buget" apare pentru prima dată în Regulamentul organic al Munteniei şi Moldovei, pus în aplicare în anii 1831 - 1832.

În acest document juridic întâlnim cuvântul "**Biudje**" şi expresia "închipuirea cheltuielilor anului viitor" (art. 117 din Regulamentul organic al Moldovei).

Fără a avea caracter bugetar, în înţelesul de astăzi al cuvântului, încă din sec. XVII se găsesc condici de venituri şi cheltuieli din vremea lui Gheorghe Vodă (1654), relative la Moldova, precum şi Condica de venituri şi cheltuieli din vremea lui Brâncoveanu (1694 - 1704), relative la Muntenia.[1]

Principiile dreptului bugetar modern au luat fiinţă mai întâi în Anglia şi apoi s-au răspândit în celelalte state din Europa.

Istoria dreptului bugetar în România este de dată recentă. La

1. A se vedea, Leon N. George, *Istoria economiei politice la români*, Bucureşti, 1924, p. 90 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

noi nu au existat lupte între coroană şi reprezentanţii naţiunii, cum s-a petrecut în Anglia şi Franţa[1], pentru că la noi "Domnul" avea o putere absolută şi necontestată, naţiunea nefiind reprezentată în adunări legale. Numai "Regulamentul organic" a dat ţării, în timpul ocupaţiei ruseşti, o constituţie prin care se creează o putere legiuitoare şi se stabileşte un control asupra veniturilor şi cheltuielilor publice. Totodată, Regulamentul organic a separat gestiunea domeniului public de aceea a celui domnesc.

În 1849, prin Convenţia de la Balta-Liman, domnii se aleg pe o perioadă de 7 ani, prin concentrarea puterilor statului în mâinile lor, şi prin înlocuirea adunării obşteşti înfiinţate de Regulamentul Organic.

În 1858, când s-a încheiat Convenţia de la Paris, se stabileşte principiul liberei administraţii a Principatelor Române pe linie financiară, Domnul având iniţiativa pregătirii bugetului, care trebuia supus Adunării efective pentru a fi votat.

Sub domnia lui Alexandru Ioan Cuza, la **29 noiembrie 1860** s-a votat un "**Regulament de Finanţe**" care este considerat **prima lege de organizare financiară.**

Constituţia de la 1866 şi cea din 1923 consacră principiul că bugetul se votează de Adunarea deputaţilor şi că nici un impozit nu se poate percepe decât în temeiul unei legi.

Dreptul bugetar din România a evoluat în conformitate cu dezvoltarea economică a ţării, până la **reforma financiară din 1949**, adoptată ca urmare a naţionalizării principalelor mijloace de producţie. În noile condiţii, s-a trecut la o nouă concepţie fiscală, impusă de economia planificată centralizat, bazată pe un plan economic general şi pe un plan financiar în concordanţă cu primul.

În evoluţia ulterioară a organizării finanţelor din statul nostru, bugetul de stat, ca plan financiar anual, cuprindea fondurile băneşti centralizate ale statului şi repartizarea acestora în concordanţă cu obiectivele planului naţional unic pentru finanţarea dezvoltării economiei naţionale, acţiunilor social-culturale, apărării ţării şi altor nevoi ale societăţii.

În anul 1981, în legea pentru adoptarea bugetului de stat s-au specificat două elemente, ce s-au avut în vedere faţă de evoluţia economică a ţării: elaborarea şi realizarea prevederilor bugetare în condiţii de eficienţă sporită şi de asigurare a cheltuielilor financiare şi monetare. În perioada ce a urmat anului 1981 s-au elaborat bugete anuale echilibrate, la finele exerciţiului bugetar realizându-se, în ultimii ani, bugete excedentare.

1. A se vedea, Gaston Jeze, *Le Budget*, Paris, 1910; Rene Stourm, *Le Budget*, 1891; Esmein, *Cours élémentaire d"histoire du droit francais*, 1910, Paris.

Scanned with OKEN Scanner

Existenţa unor judeţe cu o dezvoltare economică inegală, datorată condiţiilor economice, istorice, demografice şi aşezării geografice deosebite în interiorul ţării a determinat o lungă perioadă de timp prevederea de **subvenţii** de la bugetul republican spre bugetele locale, pentru acele judeţe care nu-şi realizau venituri suficiente pentru a acoperi cheltuieli proprii.

Un alt aspect care atrage atenţia cu privire la reglementările bugetare anterioare Revoluţiei din 1989 este faptul că dacă până în **anul 1979 creditele bugetare** erau nerambursabile, începând cu acest an, Legea finanţelor[1] prevedea că **ele se rambursează, fără dobândă**.

Această măsură legislativă a avut cel putin două consecinţe: una, să o admitem sub aspect teoretic, a urmărit angrenarea unităţilor economice la o activitate utilă şi eficientă pentru a nu mai recurge la credite bugetare, ce trebuiau rambursate. Prin urmare s-a dorit eliminarea pierderilor planificate. A doua consecinţă priveşte unităţile economice de stat şi cooperatiste cu o slabă dezvoltare economice şi financiară, care nemaifiind finanţate de bugetul de stat prin credite nerambursabile şi neputând rambursa creditele acordate, au ajuns în situaţia limită din punct de vedere economic, tehnologic şi financiar. Astfel, erau nevoite să recurgă la cereri ulterioare de anulare a obligaţiei de plata creditului primit. Întrucât **nu exista o legislaţie a falimentului**, pentru că nu se dorea să se recunoască o asemenea stare de lucruri, cu impactul social ce decurgea inerent din ea, unităţile amintite erau **amnistiate fiscal**. În acest mod o bună parte a economiei naţionale se mişca într-un cerc vicios, acceptat în mod tacit, cu toate implicaţiile ce au decurs din existenţa unor verigi economice de bază nerentabile, ce reprezentau o plagă pentru economia naţională.

Acestea au fost doar câteva aspecte mai deosebite pe care le-am evidenţiat pentru a marca caracteristica unor reglementări bugetare ce au precedat etapa actuală.

3. REFORMA BUGETARĂ

În noul cadru politic, economic şi juridic ce a început a se edifica **după Revoluţia din decembrie 1989**, un loc deosebit de important revine mecanismului financiar. Acesta trebuie să asigure stabilitatea economică, progresul României şi prosperitatea, în forme concrete, nu golite de conţinut, aşa cum a procedat o lungă perioadă de timp regimul comunist.

---

1. Legea nr. 9/1972, modificată şi completată prin Legea nr. 2/1979, în B. Of. nr. 59 din 13 iulie 1979.

Scanned with OKEN Scanner

O componentă esenţială a mecanismului financiar o reprezintă finanţele publice. Aceasta explică urgenţa acordată elaborării şi apoi adoptării **Legii finanţelor publice**[1], care reprezintă o adevărată "**Constituţie financiară**" a României moderne. La elaborarea legii s-a avut în vedere experienţa şi practica legislativă în materie din ţări avansate ca Franţa, Italia, Germania, Austria şi tradiţiile finanţelor publice româneşti, iar unele prevederi ale legii au fost dezbătute cu experţii din ţările menţionate şi din cadrul unor organisme financiare internaţionale, cum sunt Fondul Monetar Internaţional şi Banca Internaţională de Reconstrucţie şi Dezvoltare.

Cea mai mare parte a legii este consacrată principiilor de elaborare, aprobare, execuţie şi încheiere a bugetului public, pe care le vom examina în secţiunile următoare.

Legea instituie conceptul general de "**buget public naţional**", în locul celui de "buget de stat", care nu mai corespundea noilor condiţii social-economice. Noţiunea "**public**" delimitează acest buget de "bugetele proprii" sau "bugetele de venituri şi cheltuieli" - instrumente financiare utilizate frecvent cu aceste denumiri în literatura financiară[2] şi practica agenţilor comerciali. În acelaşi timp, exprimă specificul domeniului, respectiv "Finanţele publice". Expresia "**naţional**", înseamnă că bugetul include toate veniturile şi cheltuielile de natură publică ale ţării. **Bugetul public naţional** cuprinde trei categorii de bugete publice şi anume: bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat. În consecinţă, bugetul public naţional are o o **sferă foarte largă** şi oferă o imagine de ansamblu a tuturor veniturilor şi cheltuielilor publice ale ţării. El reprezintă un **instrument de informare** a opiniei publice şi control al Parlamentului în domeniul finanţelor publice, însumând veniturile şi cheltuielile din cele **trei categorii de bugete publice**: bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat. Prin acest buget nu se creează raporturi de natură administrativă în ce priveşte elaborarea, aprobarea şi execuţia celor trei categorii de bugete menţionate, asigurându-se independenţa deplină a titularilor acestora. Constituţia României din 1991 se referă, succint, atât la bugetul public naţional cât şi la cele trei categorii de bugete publice.

Pentru prima dată legea conferă o autonomie largă bugetelor care compun bugetul public naţional, ele fiind elaborate şi adoptate distinct.

Astfel, **bugetul de stat** cuprinde bugetul Senatului, Camerei Deputaţilor, Preşedinţiei României, Guvernului şi al altor instituţii publice care

1. Legea nr. 10/1991, în M. Of. nr. 23 din ianuarie 1991.
2. N. Antoniu, M. Adochiţei, H. Cristea, I. Neagoe, D. Dumitrescu, V. Ilie, *Finanţele întreprinderilor*, A.S.E., Bucureşti, 1993, p. 269 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

nu au organe ierarhic superioare şi se aprobă de către Parlament. **Bugetul asigurărilor sociale de stat** se întocmeşte distinct de bugetul de stat şi se aprobă de Parlament prin lege separată. În acest fel se asigură garanţia că veniturile ce se cuprind în bugetul asigurărilor sociale nu vor mai putea fi utilizate pentru alte cheltuieli bugetare decât cele pentru care sunt repartizate prin prevederile bugetului respectiv. În acelaşi timp însă revine o obligaţie mai fermă pentru organele asigurărilor sociale de stat de a urmări cu deosebită grijă modul de stabilire şi de încasare a veniturilor sale, pentru a se putea asigura plata pensiilor, ajutoarelor şi a celorlalte cheltuieli prevăzute în bugetul asigurărilor sociale de stat.

Bugetele locale, care cuprind bugetele unităţilor administrativ - teritoriale care au personalitate juridică (comune, oraşe, municipii, sectoare ale municipiului Bucureşti, judeţe, respectiv municipiul Bucureşti), se întocmesc în condiţii de autonomie. Astfel, ca urmare a unei puternice **descentralizări**[1], organele locale au dreptul de a dimensiona prevederile bugetare de cheltuieli în raport de nevoile proprii, în corelare cu resursele bugetare de cheltuieli în raport de nevoile proprii, în corelare cu resursele bugetare pe care le vor putea realiza, din impozitele, taxele şi celelalte venituri stabilite de legea bugetară, efectuând controlul social asupra modului de utilizare a fondurilor alocate. Noua lege a înlăturat transferurile ce se admiteau între bugetele locale, iar **excedentele bugetare** obţinute de unităţile administrativ-teritoriale nu pot fi utilizate pentru alte bugete locale sau pentru necesităţile bugetului de stat, ci rămân la dispoziţia respectivelor unităţi administrativ-teritoriale sub forma **fondurilor de tezaur** şi a **fondurilor de rezervă**. Prin această autonomie se urmăreşte stimularea iniţiativei locale în realizarea veniturilor şi satisfacerea cerinţelor sociale locale.

În schimb, legea prevede posibilitatea ca bugetele locale să beneficieze de **transferuri de fonduri băneşti** de la bugetul de stat care pot interveni când unităţile administrativ-teritoriale nu-şi pot acoperi cheltuielile din veniturile proprii, stabilite în condiţiile legii. Aceste transferuri, ce reprezintă o **noutate legislativă** în materie bugetară în ţara noastră, se propun de către judeţe şi municipiul Bucureşti, fiind cuprinse în proiectele bugetelor respective, care sunt prezentate Ministerului Finanţelor. Din formularea textului Legii privind finanţele publice[2] rezultă că **transferurile nu sunt obligatorii**, formula folosită fiind "se pot face transferări" deci formularea nu este imperativă. Mai mult, ele sunt condiţionate de întocmirea din

1. A se vedea, M. Preda, *Centralizarea şi descentralizarea în administraţia publică*, în "Dreptul" nr. 9/1995, p. 42 şi urm.
2. Art. 90 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

partea solicitanţilor a unei situaţii a unităţilor administrativ - teritoriale componente la care cheltuielile sunt mai mari decât veniturile. O asemenea reglementare permite sprijinirea acelor unităţi administrativ-teritoriale care în mod obiectiv se confruntă cu greutăţi de ordin economic, implicit şi financiar, pe de o parte şi, pe de altă parte, determină găsirea de soluţii din partea acestora de a descoperi surse de venituri cât mai mari pentru acoperirea cheltuielilor necesare.

Pentru a se respecta destinaţia propusă de organele locale ale administraţiei publice şi avută în vedere de Parlament la dimensionarea volumului lor, în legea bugetară se practică indicarea principalelor destinaţii şi a categoriilor de obiective şi lucrările de investiţii ce se finanţează din transferurile de la bugetul de stat. În acest sens, spre exemplu, Legea bugetului de stat pe anul 1993[1] prevedea **cele două destinaţii principale ale transferurilor** şi anume: asigurarea protecţiei sociale a populaţiei pentru energia termică şi transport în comun şi investiţii, determinând şi cuantumul sumelor pentru aceste destinaţii, precum şi categoriile de obiective şi lucrări de investiţii finanţate din transferuri.

Pentru **a spori autonomia financiară a colectivităţilor locale**, începând din anul 1993 s-au stabilit expres:

a) categoriile de venituri publice care trec integral de la bugetul de stat la bugetele locale şi

b) sumele defalcate din impozitul pe salarii cuvenit bugetului de stat, ce se vor încasa la bugetele locale.[2]

4. PRINCIPIILE DREPTULUI BUGETAR

Evoluţia procedurii bugetare indică adoptarea unor măsuri care urmăreau restrângerea drepturilor suveranului în instituirea şi perceperea impozitelor şi taxelor, în stabilirea destinaţiei acestora, în organizarea administrării financiare a statului pe baza unor reguli precise şi supunerea acesteia controlului Parlamentului. Aceste reguli au fost incluse în diferite legi şi au dobândit o largă extindere, fiind considerate **principii de drept bugetar**, care stau la baza elaborării şi executării bugetului public. Este vorba de principiile cunoscute cu denumirea de universalitate, unitate, neafectarea veniturilor, specializare, anualitate, echilibru şi publicitate.

---

1. Legea nr. 21/1993, publicată în M. Of. nr. 89 din 11 mai 1993, Anexele 5 şi 5 a.
2. *Idem*, art. 19 şi Anexele 3 şi 4.

Scanned with OKEN Scanner

Legea privind finanţele publice prevede în mod expres în art. 5 principiile universalităţii, echilibrului şi realităţii, iar în mod implicit şi celelalte principii enumerate mai sus.

În cele ce urmează vom examina sumar fiecare principiu în parte, deoarece ele stau la baza elaborării şi execuţiei celor trei categorii de bugete publice.

a) Principiul universalităţii implică cuprinderea (includerea) în bugetul public a veniturilor şi cheltuielilor publice cu sumele lor totale (integrale). Acest principiu presupune ca toate veniturile publice şi toate cheltuielile publice să se realizeze numai în cadrul bugetului public.

Elaborarea bugetului public cu aplicarea acestui principiu are avantajul că permite cunoaşterea cât mai exactă şi reală a volumului total al veniturilor publice şi al cheltuielilor publice, precum şi a legăturii (corelaţiei) ce există între anumite venituri şi cheltuieli care sunt în conexiune strânsă.

În ce priveşte avantajele acestui principiu, un reputat economist francez[1] susţine că "Principiul universalităţii permite cunoaşterea şi controlul **sumei exacte** a cheltuielilor publice. Distingând, pe de o parte, veniturile şi, pe de alta, cheltuielile, devine imposibil fie să se compenseze veniturile şi cheltuielile, fie să se afecteze un anume venit unei cheltuieli. În primul caz, cheltuiala ar fi inferioară sumei sale reale (venitul ar diminua cheltuiala efectiv realizată) sau necunoscută (venitul net fiind singur reţinut ca atare). În cel de al doilea caz, mărimea cheltuielii ar fi incertă, deoarece aceasta ar depinde de cuantumul venitului, care nu este niciodată pe deplin cunoscut dinainte. În fapt, principiul universalităţii permite să se evite ca anume servicii publice să nu dispună de fonduri proprii şi să nu reuşească astfel să-şi dobândească independenţa faţă de autorităţile centrale. Dacă serviciile fiscale ar putea să nu verse la tezaur decât produsul net al impozitelor pe care le încasează, ele ar păstra o parte din impozite pentru acoperirea cheltuielilor lor de percepere; în fapt, ele ar putea să-şi constituie fonduri de rezervă care le-ar asigura o anumită autonomie faţă de tezaurul public. Chiar dacă administratorii ar avea dreptul să-şi acopere cheltuielile prin venituri special afectate, ei ar dispune de o libertate financiară evidentă".

În legislaţia noastră, principiul universalităţii bugetare este înscris în Legea privind finanţele publice[2], ceea ce permite controlul Parlamentului asupra cuantumului total al veniturilor şi cheltuielilor publice.

Realizarea acestui drept al Parlamentului este asigurat practic prin adoptarea legii bugetare anuale şi prin normele stabilite mai ales în art. 25

1. Pierre Lalumière, *Le Finances publiques*, Librairie Armand Colin, Paris, 1970, p. 67 - 68.
2. Art. 5 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

şi 26 ale Legii nr. 10/1991. Astfel, conform art. 25, nici un impozit, taxă sau alte obligaţii fiscale nu pot fi înscrise în buget şi încasate dacă acestea nu au fost prevăzute prin lege, deci prin act normativ adoptat de Parlament. De asemenea, conform art. 26 al legii, prin legea bugetară anuală se aprobă creditele bugetare pentru cheltuielile fiecărui exerciţiu bugetar.

b) Principiul unităţii bugetare implică înscrierea într-un singur act (document) a tuturor veniturilor şi cheltuielile publice. Un buget public unitar, care cuprinde toate veniturile şi cheltuielile publice, asigură o prezentare de ansamblu şi deci o cunoaştere clară a situaţiei finanţelor publice, respectiv a surselor de venituri, a destinaţiei cheltuielilor şi a naturii echilibrate sau deficitare a bugetului. Totodată, permite exercitarea unui control al Parlamentului asupra politicii guvernului privind perceperea impozitelor şi modul de cheltuire a fondurilor publice, precum şi asupra utilităţii şi oportunităţii măsurilor sociale şi economice pe care le iniţiază.

În concepţia unui mare finanţist[1], "Principiul unităţii bugetare se sprijină pe două genuri de motivaţii, unele financiare, altele politice. Din punct de vedere **financiar**, unitatea bugetară constituie o regulă de ordine şi claritate, care permite să se prezinte starea reală a situaţiei financiare a ţării, fără artificii de disimulare. Multiplicând bugetele şi conturile particulare se poate ajunge să devină foarte dificilă o vedere de ansamblu asupra veniturilor şi cheltuielilor publice, ceea ce favorizează risipa.

Din punct de vedere **politic**, unitatea bugetară este şi mai importantă. Fracţionând cheltuielile şi veniturile în multiple documente, devine foarte dificil controlul Parlamentului; puterea sa de decizie în materie de finanţe nu se mai poate exercita cu aceeaşi eficacitate. Pentru a stabili opţiuni între cheltuielile care îi sunt propuse de Guvern, Parlamentul trebuie să aibă o vedere de ansamblu asupra acestora, altfel arbitrajul său nu se mai poate exercita. Într-o prezentare fracţionată, printr-o manevră s-ar putea face să se voteze mai întâi cheltuielile care nu sunt indispensabile, de vreme ce mărimea totală a cheltuielilor publice nu ar fi cunoscută, şi la sfârşit cheltuielile absolut necesare, pe care Parlamentul ar fi obligat să le accepte". Cu toate avantajele tehnic-financiare şi politice, în foarte multe state contemporane s-a renunţat la unitatea bugetului de stat şi s-a preferat procedeul **pluralităţii bugetare**.[2] Astfel, pe lângă bugetul statului considerat ca buget ordinar, general sau central, se admit alte bugete publice: extraordinare, anexe, speciale, autonome etc.[3]

1. Maurice Duverger, *Finances publiques*, P.U.F., Paris, 1978, p. 313 - 314.
2. I. Gliga, *Drept financiar public*, Editura ALL, Bucureşti, 1994, p. 57.
3. A se vedea, D. D. Şaguna, *Drept financiar şi fiscal*, Editura Oscar Print, Bucureşti, 1994, p. 278 - 280.

Scanned with OKEN Scanner

În **practica legislativă românească** actuală, acest principiu este aplicat de Legea privind finanţele publice care consacră regula elaborării şi adoptării unei legi bugetare anuale care prevede totalitatea veniturilor şi cheltuielilor publice, precum şi structura acestora. Un exemplu practic în acest sens îl reprezintă Legea bugetului de stat pe anul 1993[1]. De asemenea, Legea nr. 10/1991[2] permite constituirea şi utilizarea de mijloace financiare aparţinând statului, în afara bugetului, numai pe baza aprobării prin lege.

Aşa cum am arătat, în unele state s-a restrâns aplicarea acestui principiu, apărând alături de bugetul public propriu-zis şi bugetele anexe şi bugetele autonome ale unor instituţii publice, care au personalitate juridică şi autonomie financiară. Un exemplu este Franţa, cu bugete anexe pentru imprimeria naţională, Poşta şi telecomunicaţiile, Prestaţiile sociale agricole care funcţionează ca întreprinderi private, adică utilizează propriile lor resurse.

c) Neafectarea veniturilor bugetare înseamnă că, prin perceperea lor veniturile bugetare se depersonalizează, adică servesc la acoperirea cheltuielilor publice privite în ansamblul lor. Ca atare, nu este admisă perceperea unui venit public pentru finanţarea unei anumite cheltuieli publice. Acest principiu este aplicat şi în legislaţia noastră, rezultând din prevederile Legii nr. 10/1991.

În practica bugetară există numeroase abateri de la acest principiu. În unele ţări, legea admite afectarea unor venituri chiar în cadrul bugetului general (ordinar). În Franţa[3], de exemplu, sumele vărsate benevol la buget de persoane fizice su juridice, publice sau private, în vederea efectuării unei cheltuieli de interes public, precum şi cele provenind din reconstituirea unor credite bugetare şi care urmează a fi folosite pentru finanţarea unei noi cheltuieli, au regimul veniturilor cu afectaţie specială. La acestea, se adaugă cele autorizate de lege să rămână în afara bugetului general şi să fie utilizate pentru finanţarea unor acţiuni bine determinate.

d) Principiul anualităţii bugetului public. Aceasta înseamnă că durata de timp pentru care Parlamentul autorizează guvernul să încaseze veniturile publice şi să efectueze cheltuieli publice este limitată, de obicei la un an. La expirarea acestei perioade este necesară o nouă autorizare a Parlamentului pentru o altă durată de timp. În consecinţă, conform principiului anualităţii, bugetul public trebuie aprobat în fiecare an de către Par-

1. Legea nr. 21/1993, publicată în M. Of. nr. 89 din 11 mai 1993.
2. Art. 16
3. Iulian Văcărel, *Finanţele publice. Teorie şi practică*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedcă, Bucureşti, 1981, p. 309.

Scanned with OKEN Scanner

lament. Anualitatea dă posibilitatea Parlamentului să examineze proiectul de buget public şi, o dată cu acesta, se exercită şi un control asupra politicii executivului. Există şi un argument tehnico-financiar pentru adoptarea acestei durate de timp a bugetului public şi anume faptul că dimensionarea anuală a veniturilor şi cheltuielilor publice învederează mai exact posibilităţile de plată ale economiei şi nevoile financiare publice. O perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an nu este edificatoare sub aspect tehnico - financiar.

În practica bugetară internaţională, calculul anului bugetar nu se realizează uniform. În unele state, anul bugetar coincide cu cel calendaristic, adică începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie. Exemplu: Franţa, Olanda, Austria, Belgia, Grecia, Germania. În schimb, în alte ţări anul bugetar nu corespunde cu cel calendaristic. Spre exemplu, în Canada, India, Japonia, Marea Britanie, Iordania, Irak anul bugetar începe la 1 aprilie şi se încheie la 31 martie.[1]

În ţara noastră, exerciţiul bugetar este anual şi coincide cu anul calendaristic, aşa cum prevede Legea privind finanţele publice.[2] În consecinţă, toate drepturile dobândite, operaţiunile efectuate în cursul unui an, inclusiv obligaţiile şi drepturile ce-i revin, direct sau indirect, unui buget în perioada anului respectiv aparţin exerciţiului corespunzător de execuţie a bugetului public. Legea nr. 10/1991 prevede că pentru toţi agenţii economici anul financiar are aceeaşi durată ca şi exerciţiul bugetar, adică de un an calendaristic.

Anualitatea bugetului public se coroborează şi cu caracterul anual al multor impozite şi taxe instituite de legislaţia noastră fiscală.[3]

e) Principiul specializării bugetare impune ca nici un venit public (impozit, taxă etc.) să nu poată fi instituit decât cu acordul Parlamentului, iar cheltuielile publice ce urmează a se efectua să se aprobe, pe principalele destinaţii, nu numai ca sumă globală. În acest fel s-a trecut la individualizarea veniturilor publice şi la specializarea creditelor publice, mai exact la aprobarea de către Parlament a veniturilor pe surse de formare, iar a creditelor bugetare pe **categorii de cheltuieli**.[4] Desigur că nici detalierea exesivă a cheltuielilor nu este indicată. Aceasta deoarece necesităţile publice evoluează uneori deosebit de repede, iar modificarea buge-

1. Pentru detalii, a se vedea George N. Leon, *op. cit.*, p. 358 şi urm.
2. Art. 71 din Legea nr. 10/1991.
3. Spre exemplu: impozitele pe veniturile populaţiei, Decretul nr. 153/1954, cu modificările ulterioare; impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, Legea nr. 7/1994; impozitul pe profit, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.
4. Pentru detalii, a se vedea Gabriela Anghelache, *Bugetul de stat; conside-*

Scanned with OKEN Scanner

tului public de către Parlament necesită o anumită durată de timp, care poate întârzia luarea unor măsuri urgente de finanţare publică. În vederea evitării unor astfel de situaţii, parlamentele au adoptat soluţia autorizării guvernului sau unor membri ai acestuia de a aduce unele modificări ale creditelor bugetare în cursul anului.

În vederea stabilirii competenţelor de aprobare a creditelor bugetare şi pentru a uşura însăşi elaborarea şi execuţia bugetului public, practica bugetară a iniţiat o **clasificaţie bugetară** a veniturilor şi cheltuielilor publice. Această clasificaţie este obligatorie pentru toate instituţiile publice (ministere şi celelalte organe centrale ale administraţiei publice şi alte instituţii publice centrale sau locale). Se recomandă ca această clasificaţie să fie simplă şi clară, spre a fi înţeleasă şi de persoanele fără o pregătire specifică.

La **venituri**, clasificaţia bugetară cuprinde: impozitele directe, detaliate pe categorii de contribuabili; impozitele indirecte, cu precizarea obiectului impunerii; veniturile de la întreprinderile de stat; încasările din împrumuturi; alte venituri.

La **cheltuieli**, clasificaţia bugetară cuprinde, în general, defalcarea după destinaţia acestora cum ar fi, spre exemplu, cheltuieli pentru: scopuri militare, întreţinerea organelor puterii legislative şi executive, poliţiei, justiţiei; serviciile datoriei publice; învăţământ, sănătate, cultură şi alte destinaţii social-culturale; subvenţii; destinaţii economice; alte cheltuieli.

Legislaţia română consacră principiul specializării bugetare. În acest sens, se prevede că legea bugetară anuală aprobă pentru fiecare an "lipsa impozitelor, taxelor şi a cotelor acestora, precum şi a celorlalte venituri ale statului care urmează să se perceapă".[1] În acelaşi timp, creditele bugetare sunt aprobate tot prin legea bugetară anuală care stabileşte şi destinaţia "cheltuielilor publice respective".[2]

Legea privind finanţele publice prevede şi elaborarea de către Ministerul Finanţelor a unei "**clasificaţii bugetare tip**"[3], care trebuie să cuprindă titluri, capitole, subcapitole, paragrafe şi articole, precum şi alineate, în caz de necesitate.

Clasificaţia bugetară se utilizează, potrivit aceleiaşi legi, în toate fazele procedurii bugetare - elaborarea, aprobarea, execuţia şi încheierea

---

raţii generale, în "Finanţe publice", coordonator Iulian Văcărel, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, 1992, p. 351 şi urm.

1. Art. 25 lit. b din Legea nr. 10/1991.
2. Idem, art. 26.
3. A se vedea, *Clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice*, aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 1.394/1995, în M. Of. nr. 300 din 28 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

bugetului public[1].

f) Principiul echilibrării bugetului public implică faptul ca bugetul public să fie echilibrat (balansat), respectiv ca veniturile sale să acopere integral cheltuielile publice. Echilibrarea bugetară era considerată de doctrina clasică burgheză ca o foarte importantă caracteristică a finanţelor publice.

Deficitul bugetar[2], adică autorizarea de cheltuieli superioare veniturilor provenite din impozite, era apreciat ca o sursă de pericol care duce la bancruta statului şi la inflaţie, deoarece se acoperea din împrumuturile de stat sau emisiuni monetare suplimentare.

Sunt interesante în această privinţă opiniile **profesorului Iulian Văcărel** care arăta că: "Echilibrarea bugetului cu ajutorul mijloacelor de trezorerie sau al inflaţiei duce la sporirea semnelor monetare aflate în circulaţie peste nevoile reale ale economiei. Aceasta determină deprecierea monedei şi creşterea preţurilor. În condiţiile inflaţiei, creşterea preţurilor antrenează sporirea cheltuielilor publice şi majorarea deficitului bugetar pentru acoperirea căruia statul este silit să pună în circulaţie noi cantităţi de bani de hârtie şi să accentueze, în felul acesta, criza monetară şi financiară.

Dacă declararea statului în stare de **bancrută**[3] este un fenomen rar întâlnit, în schimb inflaţia monetară provocată de deficitele bugetare este destul de frecventă (...)"[4].

Principiul echilibrului bugetar este expres prevăzut de Legea privind finanţele publice nr. 10/1991 (art. 5). Totodată, legea interzice acoperirea cheltuielilor bugetului public prin recurgerea la emisiune monetară sau prin finanţare directă de către bănci[5]. Pentru situaţia când apar **goluri temporare de casă**, legea permite acoperirea lor, până la încasarea veniturilor, pe seama resurselor aflate în **conturile de trezorerie** ale statului stabilite de Ministerul Finanţelor. În acest scop, prin legea bugetară anuală se poate autoriza Ministerul Finanţelor ca, pe parcursul execuţiei bugetului, dacă este necesar şi cu aprobarea Guvernului, să emită **bonuri**

---

1. Art. 12 din Legea nr. 10/1991.
2. Pentru detalii, a se vedea Marina Kesner-Skreb, *Budget deficit in Central and East European Countries Undergoing Transition*, în revista "Financijska Praksa" Zagreb (Croaţia) nr. 4/1993, p. 339-351.
3. Vezi C.C. Kiriţescu, *Moneda. Mică Enciclopedie*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 63: "Situaţie în care se poate găsi o persoană, întreprindere sau altă entitate legală care, nefiind capabilă din diferite motive să-şi îndeplinească obligaţiile financiare, este declarată printr-o hotărâre judecătorească în stare de insolvabilitate. Bunurile existente sunt administrate în continuare de organul stabilit prin hotărâre."
4. I. Văcărel, *op. cit., p. 321.*
5. Art. 5 şi 14 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

de tezaur, purtătoare de dobândă, pentru a face faţă cheltuielilor statului până la încasarea veniturilor. Aceste bonuri intră în circulaţie prin achiziţionarea lor de către agenţii economici şi populaţie.

În cazuri excepţionale, prin legea bugetară anuală se poate stabili acordarea de către Banca Naţională a României a unui **împrumut, fără dobândă**, pentru acoperirea cheltuielilor bugetului de stat, pe seama resurselor de creditare normală ale acesteia, fără a depăşi 10 la sută din totalul bugetului aprobat. Acest împrumut urmează a fi rambursat pe seama veniturilor bugetare curente sau a unui **împrumut de stat** efectuat în baza unei legi. O astfel de situaţie a oferit, spre exemplu, Bugetul administraţiei centrale de stat pe anul 1991, care a fost aprobat, prin Legea nr. 22/1991, cu un deficit de 37,3 miliarde lei, iar prin Legea nr. 74/1991 s-a aprobat efectuarea unui împrumut de stat[1].

g) Principiul publicităţii bugetare instituie cerinţa ca bugetul public să fie adus la cunoştinţa opiniei publice prin mijloace de publicitate.În timpul dezbaterilor parlamentare, cifrele proiectelor de buget sunt examinate şi comentate de presă, radio şi televiziune.

După ce a fost adoptată, legea bugetară anuală este publicată în Monitorul (Buletinul) Oficial sau în culegeri legislative[2], potrivit practicii din fiecare ţară.

Deşi nu este menţionat expres în Legea privind finanţele publice, principiul publicităţii este aplicat în forma cea mai largă şi în România. Astfel, dezbaterile parlamentare asupra proiectului de lege privind bugetele de stat au fost publicate în Monitorul Oficial al României, în presa scrisă şi prezentate la radio şi televiziune. De asemenea, după adoptarea acestui buget, legea şi anexele sale au fost publicate în Monitorul Oficial al României şi în Colecţia de legi. Ca atare, după Revoluţia din decembrie 1989, pentru prima dată după mai multe decenii, au fost publicate integral bugetele de stat[3]. În timpul regimului comunist se publica numai legea bugetară şi sinteza bugetului de stat, astfel că populaţia nu cunoştea în detaliu sursele de constituire a veniturilor bugetare şi destinaţiile cheltuielilor bugetare.

---

1. Legea nr. 74/1991, privind împrumutul de stat pentru finanţarea bugetului administraţiei centrale de stat pe anul 1991, în M.Of. nr. 251 din 16 decembrie 1991.
2. A se vedea Gabriela Anghelache, *op. cit.*, p. 352-353.
3. A se vedea, spre exemplu, legile bugetare anuale: nr. 22/1991 - în M.Of. nr. 65 din 29 martie 1991; nr. 36/1992, în M.Of. nr. 69 din 21 aprilie 1992; nr. 21/1993, în M.Of. nr. 89 din 11 mai 1993; nr. 21/1994 - în M.Of. nr. 89 din 11 mai 1994; nr. 22/1995 - în M.Of. nr. 53 din 22 martie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

5. COMPETENŢELE DE APROBARE A BUGETELOR PUBLICE ANUALE

Potrivit Constituţiei României, bugetul public naţional cuprinde:
- bugetul de stat;
- bugetul asigurărilor sociale de stat;
- bugetele locale ale comunelor, oraşelor şi ale judeţelor[1].

Bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale de stat se aprobă de către Parlament, prin legi separate. În acest scop, Guvernul are atribuţia de a elabora proiectul legii bugetului de stat şi a celui al asigurărilor sociale de stat, precum şi al contului anual de execuţie a bugetului şi le supune, separat, spre aprobare Parlamentului. După examinarea şi dezbaterea proiectelor de bugete şi a contului general anual de execuţie a bugetului, Parlamentul le aprobă. După aprobarea lor, Guvernul răspunde de realizarea prevederilor din cele două bugete publice.

Pentru a se evita situaţii care ar putea crea probleme deosebite în finanţerea nevoilor publice ca urmare a neaprobării bugetelor publice anuale în timp util, Constituţia României prevede că dacă legea bugetului de stat şi legea bugetului asigurărilor sociale de stat nu au fost adoptate cu cel puţin 3 zile înainte de expirarea exerciţiului bugetar, se aplică în continuare bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale de stat ale anului precedent, până la adoptarea noilor bugete[2].

Prin această prevedere constituţională s-a modificat dispoziţia din Legea privind finanţele publice[3] care prevedea că se aplică bugetul anului precedent numai dacă nu s-a aprobat bugetul anului viitor până la 31 decembrie şi acest efect de ultraactivare a legii bugetare era limitat la cel mult trei luni.

Suntem de părere că prevederea din Legea privind finanţele publice era mai potrivită şi necesară, mai ales în condiţiile tranziţiei spre economia de piaţă când datorită inflaţiei şi a schimbărilor importante de la an la an, întârzierea prea mare în adoptarea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat creează greutăţi mari în finanţarea bugetară, volumul cheltuielilor pe anul precedent fiind neacoperitor. Astfel, putem observa că bugetele publice pe anul 1992, 1993 şi 1994 au intrat în vigoare

1. Art. 137 din Constituţia României, adoptată la 21 noiembrie 1991, publicată în M.Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991, aprobată prin referendumul popular din 8 decembrie 1991.
2. Art. 137 din Constituţuia României;
3. Art. 24 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

abia în trimestrele II ale anilor respectivi, ceea ce a creat deosebit de mari greutăţi bugetare.

Bugetele locale, potrivit Constituţiei României, se elaborează, se aprobă şi se execută în condiţiile legii. Această normă de trimitere se referă la Legea administraţiei publice locale[1], care prevede că bugetul local se aprobă de către consiliul local[2]. Proiectul de buget local este întocmit de către primar, respectiv preşedintele consiliului judeţean, care-l supune aprobării consiliului local, o dată cu contul de închiere a exerciţiului bugetar.

De asemenea, Legea privind finanţele publice prevede că fiecare comună, oraş, municipiu, sector al municipiului Bucureşti, judeţ, respectiv municipiul Bucureşti, întocmeşte **buget propriu**, în condiţiile de autonomie[3]. Această lege prevede că "proiectele bugetelor unităţilor administrativ - teritoriale se prezintă, spre aprobare, organului local ales"[4].

Din coroborarea prevederilor Legii privind finanţele publice cu a celor din Legea administraţiei publice locale, rezultă că, în prezent, aprobarea bugetelor respective este în competenţa consiliilor locale.

În sfârşit, **bugetele instituţiilor publice**, conform art. 6 din Legea privind finanţele publice, se aprobă, în mod diferit, în raport de sursa de finanţare. Astfel:

a) bugetele instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat sau bugetele locale, se aprobă de către organul ierarhic al instituţiilor publice;

b) bugetele instituţiilor publice care se finanţează integral din mijloace extrabugetare, se aprobă de către organul de conducere al instituţiei respective, cu avizul organului ierarhic.

Metodologia de elaborare a bugetelor locale şi ale instituţiilor publice se stabileşte de Ministerul Finanţelor.

---

1. Art. 137 din Constituţia României, adoptată la 21 noiembrie 1991, publicată în M.Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991, aprobată prin referendumul popular din 8 decembrie 1991.
2. Art. 137 din Constituţuia României;
3. Art. 24 din Legea nr. 10/1991.
4. Art. 56, alin. 3 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a II-a
Elaborarea şi aprobarea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat

1. INIŢIATIVA BUGETARĂ

Potrivit art. 137 din Constituţia României, bugetul public naţional cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale ale comunelor, ale oraşelor şi ale judeţelor.

În această secţiune vom examina numai tehnica de elaborare şi aprobare a **bugetului de stat** şi a bugetului asigurărilor sociale de stat. Procesul de elaborare şi aprobare a bugetului de stat este deosebit de complex deoarece este vorba de o balanţă a veniturilor şi cheltuielilor publice ale statului.

În practica internaţională se disting trei sisteme în ce priveşte iniţiativa în materie bugetară[1].

1.1. Sistemul iniţiativei guvernamentale practicat în Marea Britanie, care constă în prerogativa Guvernului de a iniţia sau sprijini măsurile care au drept consecinţă aprobarea unei cheltuieli publice sau instituirea unui venit public. În această concepţie, Trezoreria primeşte şi centralizează toate propunerile de cheltuieli de la celelalte ministere şi are dreptul de a le controla, iar în caz de divergenţă, primul ministru sau guvernul este arbitrul. De asemenea, Trezoreria este împuternicită a se îngriji de veniturile publice. Camera Comunelor evită, în general, să modifice propunerile bugetare ale guvernului pe care le aprobă sau le respinge, iar Camera Lorzilor nu are atribuţii în această materie.

1.2. Sistemul mixt, al iniţiativei bugetare parlamentare şi guvernamentale, aplicat în Franţa şi alte state continentale. În acest sistem, rolul Ministerului de Finanţe este mult redus. Acesta centralizează propunerile tuturor ministerelor şi întocmeşte o schiţă (schemă) de buget cu cheltuielile şi veniturile publice propuse. Echilibrarea şi definitivarea proiectului de buget se realizează de Cabinetul de Miniştri, proiect care este prezentat Parlamentului de către Ministerul de Finanţe, dar în numele şefului statului. În acelaşi timp, fiecare Cameră are o comisie financiară care discută propunerile bugetare şi este, în mod exclusiv, sesizată cu orice pro-

1. Pentru detalii, a se vedea Iulian Văcărel, *Finanţele publice, Teorie şi practică*. Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 323 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

punere de amendament. Totodată, Comisia financiară intervine în mod direct în dezbaterile publice ale bugetului în Camerele Parlamentului.

1.3. În sfârşit, **sistemul american**, în cadrul căruia iniţiativa în materie bugetară aparţine preşedintelui S.U.A. Acesta este sprijinit de un birou bugetar, care centralizează şi revizuieşte propunerile departamentelor şi le supune spre examinare preşedintelui ţării, care definitivează proiectul de buget.

1.4. În ţara noastră, potrivit Constituţiei României[1], proiectul bugetului de stat şi cel al asigurărilor sociale de stat se elaborează anual de către Guvern, care le supune aprobării Parlamentului, prin proiecte de lege separate. În acelaşi sens, Legea privind finanţele publice prevede că Guvernul elaborează proiectul bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat.

2. ETAPELE DE ELABORARE A PROIECTULUI DE BUGET

În mod practic, elaborarea proiectului bugetului de stat se realizează de către Ministerul Finanţelor, dar pe baza proiectelor bugetelor ministerelor şi celorlalte organe centrale ale administraţiei publice, precum şi a proiectelor bugetelor locale. Fiind o activitate complexă şi pentru a se putea realiza şi prezenta Parlamentului în timp util, însăşi Legea nr. 10/1991 stabileşte un adevărat **scadenţar** al datelor până la care trebuie să se efectueze lucrările ce revin organelor implicate în procesul de elaborare a proiectului bugetului de stat.

Astfel, până la data de **1 iunie** a fiecărui an, ministerele şi celelalte organe centrale ale administraţiei publice au obligaţia să comunice Ministerului Finanţelor orice propuneri de cheltuieli suplimentare sau diminuări de venituri pentru bugetul anului viitor, în raport cu anul în curs.

Aceeaşi obligaţie revine organelor locale în situaţia că solicită majorarea transferurilor de la bugetul de stat faţă de cele aprobate pentru anul în curs.

Până la **1 iulie** a fiecărui an, ministerele, celelalte organe centrale ale administraţiei publice şi organele locale au îndatorirea de a depune proiectele de buget la Ministerul Finanţelor.

În termen de **10 zile** de la primire, Ministerul Finanţelor trebuie să procedeze la examinarea proiectelor de bugete, solicitând modificările necesare pentru stabilirea echilibrului bugetar.

1. Art. 137 alin. (2)

Scanned with OKEN Scanner

În caz că apar **divergenţe** între Ministerul Finanţelor şi titularii proiectelor de bugete, Legea nr. 10/1991 atribuie Guvernului competenţa de a le soluţiona.

Până la data de **1 septembrie** a fiecărui an este obligatorie depunerea la Ministerul Finanţelor a proiectelor de buget modificate potrivit solicitării Ministerului Finanţelor sau, după caz, a hotărârii Guvernului. Proiectele de bugete trebuie să fie însoţite de documentaţii şi expuneri de motive amănunţite, atât pentru venituri, cât şi pentru cheltuieli, spre a se justifica detaliat şi explicit propunerile respective.

Până la 25 septembrie a fiecărui an, pe baza proiectelor de bugete primite şi a bugetului propriu, Ministerul Finanţelor are obligaţia de a întocmi proiectul bugetului de stat pe care, împreună cu proiectul legii bugetare, îl depune la Guvern.

În sfârşit, până la data de **10 octombrie** a fiecărui an, Guvernul, însuşindu-şi proiectul de buget de stat, are îndatorirea de a-l supune Parlamentului[1], însoţit de un raport al situaţiei economico - financiare a ţării şi proiecţia acestuia pentru anul viitor.

3. EVALUAREA VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR BUGETARE

Raportul cu care se supune Parlamentului proiectul bugetului de stat cuprinde în realitate însuşi **programul de guvernământ** al partidului sau partidelor aflate la putere, cu indicarea direcţiilor, obiectivelor, mijloacelor, metodelor şi căilor de realizare a acestui program.

Elaborarea lucrărilor de buget necesită **analize complexe** referitoare la evoluţia economiei şi finanţelor, atât în perioada anterioară, cât şi, mai ales, pentru perioada următoare. Numai pe baza unei documentări complete Parlamentul va putea lua o decizie care are **caracter politic**, deoarece cifrele de venituri şi cheltuieli ce se aprobă exercită o influenţă hotărâtoare asupra evoluţiei întregii activităţi social-economice a ţării.

În consecinţă, la **evaluarea** volumului veniturilor şi cheltuielilor bugetare se utilizează mai multe **metode**[2], dintre care menţionăm:

a) metoda autonomă sau a penultimei, care constă în evalu-

---

1. Pentru detalii, a se vedea Theodor Stolojan, *Procesul bugetar, în revista "Finanţele publice"*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, 1992, p. 367 şi urm.
2. A se vedea M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie financiară*, Editor M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 212 şi urm.; I. Văcărel, *Finanţele publice*.

Scanned with OKEN Scanner

area forfetară a veniturilor şi cheltuielilor bugetare pe baza rezultatelor obţinute în penultimul an, corectate cu eventuale modificări determinate de schimbarea legislaţiei sau de alte măsuri adoptate până la data întocmirii proiectului de buget;

b) metoda majorării sau diminuării are în vedere rezultatele executării bugetului de stat obţinute în ultimii ani, pe baza cărora se stabileşte rata medie anuală a creşterii (descreşterii) veniturilor, respectiv cheltuielilor bugetare. În raport cu această medie se procedează la dimensionarea volumului şi structurii veniturilor şi cheltuielilor bugetare pentru anul viitor;

c) metoda evaluării directe a veniturilor şi cheltuielilor bugetare, care are în vedere dimensionarea fiecărei categorii de venituri sau destinaţie de cheltuieli, în raport cu preliminările pe anul în curs şi cu previziunile privind dezvoltarea economiei în perioada următoare.

Ţinând seama că **ţara noastră** se află în stadiul de tranziţie spre economia de piaţă, ceea ce prezumă schimbări importante de la an la an, este logic să se utilizeze **ultima metodă de evaluare** a veniturilor şi cheltuielilor bugetului de stat. Astfel, spre exemplu, Bugetul administraţiei centrale de stat pe anul 1991 (adoptat prin Legea nr. 22/1991) a fost elaborat ţinând seama de preliminările pe anul 1990, deci primul an după Revoluţia din decembrie 1989 şi previziunile ce se întrevedeau pentru evoluţia economică pentru anul 1991. Observăm că în bugetul respectiv s-a previzionat un deficit de 37,3 miliarde lei, care însă a fost mult mai mare. Astfel, până în toamna anului 1991 deficitul a crescut la 65,5 miliarde lei, aşa cum rezultă din Legea privind împrumutul de stat pentru finanţarea deficitului bugetului administraţiei centrale de stat pe anul 1991[1], ceea ce demonstrează că tendinţele de evoluţie ale dezvoltării economice nu pot fi prevăzute decât cu aproximaţie. O situaţie similară s-a petrecut cu bugetele de stat pentru anii 1992, 1993, 1994 şi 1995.

În condiţiile generale examinate în această secţiune se stabilesc veniturile publice care sunt formate din impozite, taxe şi alte venituri stabilite de lege, precum şi cheltuielile publice care se referă, în principal, la domeniul social, pentru susţinerea unor programe prioritare de cercetare, în domeniul economic, pentru asigurarea apărării ţării şi a ordinii publice, finanţarea administraţiei publice, centrale şi locale. Veniturile şi cheltuielile bugetare se grupează după mai multe criterii, problemă asupra căreia nu insistăm în această secţiune.

Teorie şi practică,Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 324 şi urm.

1. Legea nr. 74/1991, în M.Of. nr. 251 din 16 decembrie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

4. PROCEDURA DE APROBARE A BUGETULUI DE STAT

4.1. Potrivit Constituţiei României[1], bugetul de stat se aprobă de către Parlamentul României. Această atribuţie a Parlamentului se realizează în şedinţă comună a Camerei Deputaţilor şi Senatului, ceea ce relevă importanţa deosebită ce se acordă de Constituţie problemei aprobării bugetului de stat.

În aplicarea normei constituţionale citate, Legea privind finanţele publice[2] prevede că Guvernul, după ce îşi însuşeşte proiectul bugetului de stat întocmit de către Ministerul Finanţelor, îl supune Parlamentului spre aprobare, însoţit de un raport privind situaţia economico-financiară a ţării şi proiecţia acesteia în viitor, precum şi proiectul legii bugetare.

Constituţia României şi Legea privind finanţele publice nu stabilesc o procedură specială pentru aprobarea bugetului de stat, ci aşa cum s-a arătat, prevăd numai că aceasta reprezintă o atribuţie a şedinţei comune a celor două Camere ale Parlamentului.

4.2. În consecinţă, ţinând seama de Regulamentul şedinţelor comune ale Camerei Deputaţilor şi Senatului[3], **examinarea proiectului bugetului de stat**, a raportului Guvernului şi a proiectului legii bugetare se efectuează, în **primă etapă**, de către comisiile permanente ale fiecărei Camere. Astfel, biroul permanent al fiecărei Camere înaintează proiectul de buget, spre dezbatere şi avizare în fond, Comisiei permanente de buget şi finanţe a fiecărei Camere, precum şi altor comisii permanente interesate, pentru aviz.

De asemenea, cele trei documente sunt înaintate, de birourile permanente ale Camerei Parlamentului şi Compartimentului tehnic - legislativ al fiecărei Camere.

Comisiile permanente sesizate pentru aviz, după examinarea şi dezbaterea proiectului bugetului de stat, a raportului guvernului şi proiectului legii bugetare comunică avizul adoptat, inclusiv amendamentele ce le propun, la Comisia permanentă buget şi finanţe. Tot acestei comisii i se comunică şi avizul Compartimentul tehnic-legislativ.

Comisia permanentă buget şi finanţe, în calitate de comisie

---

1. Art. 62, alin. 2, lit. b din Constituţia României, publicată în M. Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991, aprobată prin referendumul din 8 decembrie 1991.
2. Art. 4 şi 22 din Legea nr. 10/1991.
3. Aprobat prin Hotărârea Parlamentului României nr. 4 din 3 martie 1992, în M. Of. nr. 34 din 4 martie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

sesizată în fond, examinează şi dezbate proiectul bugetului de stat, raportul Guvernului şi proiectul legii bugetare, precum şi amendamentele comisiilor permanente avizatoare şi ale Compartimentului tehnic-legislativ. La dezbateri se invită, în mod obişnuit, ministrul finanţelor şi persoane din conducerea altor ministere interesate, precum şi deputaţi din comisiile permanente avizatoare. Totodată, pot fi invitaţi specialişti ai unor autorităţi publice, reprezentanţi ai presei, radioului şi televiziunii, dacă acest lucru nu aduce atingere unor interese naţionale care recomandă păstrarea secretului.

Pe baza dezbaterilor ce au loc şi a avizelor şi propunerilor primite, Comisiile permanente buget şi finanţe ale Camerelor, reunite, întocmesc raport comun care va fi supus aprobării prin vot. În raport se va face referire la toate avizele şi propunerile de amendamente ale celorlalte comisii care au examinat proiectul bugetului de stat şi cel al legii bugetare.

Raportul comun cuprinde propuneri motivate privind adoptarea fără modificări a celor două proiecte, respingerea acestora sau adoptarea lor cu modificări. Acest raport, împreună cu avizele primite, se înaintează biroului permanent al fiecărei Camere, care asigură multiplicarea şi difuzarea lui şi cu cel putin 3 zile înainte de data stabilită pentru dezbaterea celor două proiecte în şedinţa comună a Camerei Deputaţilor şi Senatului.

4.3. În a doua etapă, în cadrul şedinţei comune a celor două Camere. reprezentantul Guvernului prezintă motivele care au condus la elaborarea proiectului de buget de stat şi a proiectului legii bugetare cu conţinutul dat în cele două proiecte, precum şi situaţia economico-financiară a ţării şi proiecţia acesteia în viitor.

Raportul comun al comisiilor permanente buget şi finanţe este prezentat de preşedintele ales sau de un raportor desemnat de comisii.

În **prima fază** are loc **dezbaterea generală** a proiectelor bugetului de stat şi a legii bugetare, la care participă grupurile parlamentare. Înaintea închiderii dezbaterii generale, iniţiatorul are dreptul să ia cuvântul pentru a-şi exprima opinia asupra problemelor ridicate de reprezentanţii grupurilor parlamentare.

În caz că prin raportul comisiei se propune respingerea proiectelor de buget şi de lege, după închiderea dezbaterilor generale, preşedintele şedinţei comune poate cere acesteia să se pronunţe prin vot.

În caz contrar, Camera Deputaţilor şi Senatul trec la **a doua fază, dezbaterea şi adoptarea pe articole** a proiectului legii bugetare şi a fiecărei prevederi din proiectul bugetului de stat.

Scanned with OKEN Scanner

În urma dezbaterilor, are loc **votul** de ansamblu al legii, care poate fi deschis sau secret.

4.4. După adoptare, proiectul de lege bugetară şi proiectul bugetului de stat, se înaintează Preşedintelui României, în vederea **promulgării**, potivit art. 77 din Constituţia României.

5. LEGILE BUGETARE ANUALE

În legile bugetare sunt prevăzute, în principal, **veniturile şi cheltuielile publice**, în volumul lor total şi pe principalele categorii de venituri şi destinaţii de cheltuieli, transferurile de la bugetul de stat la bugetele locale, pentru echilibrarea acestora, subvenţiile din bugetul de stat, fondurile speciale ce se pot constitui, mijloacele financiare pentru acoperirea eventualelor goluri temporare de casă (ex: emiterea de bonuri de tezaur) sau deficite (ex: împrumuturi de stat).

Astfel, spre exemplu, bugetul de stat (denumit "bugetul administraţiei centrale de stat") pe anul 1995[1] era stabilit la venituri în suma totală de 14.684,3 miliarde lei, din care venituri curente 14.675,8 miliarde lei şi venituri din capital 8,5 miliarde lei, iar la cheltuieli în suma de 16.616,7 miliarde lei.

Veniturile ordinare cuprindeau în principal:

a) impozite directe	7.876,9 mild. lei
din acestea:	
• impozitul pe profit	4.284,4 mild. lei
• impozitul pe salarii	3.512,7 mild. lei
b) impozite indirecte	6.556,7 mild. lei
din acestea:	
• T.V.A.	3.762,9 mild. lei
• accize	1.255,9 mild. lei
c) venituri nefiscale	242,2 mild. lei
d) venituri din capital	8,5 mild. lei

Principalele cheltuieli ale bugetului de stat pentru anul 1995 erau repartizate astfel:

a) cheltuieli curente	14.303,8 mild. lei
din acestea:	

1. Legea bugetului de stat pe anul 1995, nr. 22/1995, în M. Of. nr. 53 din 22 martie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli de personal 4.740,7 mild. lei
- cheltuieli de materiale 2.392,5 mild. lei
- subvenţii şi transferuri 5.581,5 mild. lei

b) cheltuieli de capital 2.096,0 mild. lei
din acestea:
- cheltuieli pentru investiţii 2.024,3 mild. lei
- cheltuieli pentru rezerve naţionale şi de mobilizare 71,7 mild. lei

Ponderea importantă a cheltuielilor a fost repartizată pentru domeniul social-cultural în sumă de 4.626,4 miliarde lei şi pentru domeniul economic în sumă de 4.762,5 miliarde lei. Totodată, pentru apărarea ţării s-a repartizat suma de 1.772,7 miliarde lei, iar pentru echilibrarea bugetelor locale s-au prevăzut transferuri în sumă de 1.100,0 miliarde lei, repartizate pe judeţe şi municipiul Bucureşti.

În scopul asigurării **echilibrului bugetar** pe anul 1995, s-au prevăzut venituri extraordinare în sumă de 1.932,4 miliarde lei. Constituirea acestor venituri s-a aprobat a se realiza pe seama lansării unui împrumut de stat.

Dată fiind starea de recesiune a economiei, bugetul pe anul 1995 a fost un **buget de austeritate**. În consecinţă, având ca obiectiv stabilizarea economiei, stăvilirea inflaţiei şi celelalte procese cu mare impact social, Parlamentul s-a limitat la resursele existente, ele fiind repartizate în funcţie de opţiunile politicii economice pe 1995 şi de asigurare a cerinţelor elementare ale populaţiei în domeniile sănătăţii, învăţământului, protecţiei sociale, apărării naţionale şi ordinii publice.

În anii 1992, 1993, 1994 şi 1995 au fost adoptate, bugete de austeritate, reducându-se însă treptat subvenţiile.

6. FONDURI SPECIALE

Necesitatea unor fonduri importante, în anumite ramuri sau activităţi economice şi sociale, care nu pot fi finanţate integral de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul asigurărilor sociale de stat, a determinat instituirea unor fonduri extrabugetare sau speciale, cu bugete proprii. Constituirea unor astfel de fonduri este reglementată prin legi speciale, iar bugetele acestora se aprobă prin legea bugetară anuală, o dată cu bugetul de stat, care stabileşte categoriile de venituri şi cuantumul sumelor ce le alimentează, precum şi principalele destinaţii ale cheltuielilor, cu sumele

Scanned with OKEN Scanner

aferente.

Având în vedere aceleaşi necesităţi, Legea finanţelor publice permite constituirea şi în ţara noastră de fonduri băneşti speciale. Bugetele acestor fonduri se aprobă de către Parlament prin legea bugetară anuală, ca anexă la bugetul de stat. Fondurile speciale pot fi constituite numai în cazurile autorizate prin lege, care stabileşte regimul lor juridic, respectiv modul de constituire şi administrare, precum şi destinaţiile pentru care pot fi utilizate sumele respective. Execuţia **bugetelor fondurilor speciale** se efectuează potrivit :

1. Art. 16 din Legea finanţelor publice nr. 10/1991, legilor de constituire a acestor fonduri şi normelor prevăzute de Legea finanţelor publice pentru execuţia bugetului de stat.

Începând din anul 1991, în fiecare an bugetar au fost constituite fonduri speciale. Spre exemplu, în anul **1991**, au fost constituite următoarele **fonduri extrabugetare**[1] şi speciale ale statului:

a) Fondul pentru construcţii de locuinţe care a fost creat în 1991 prin preluarea a 50% din fondurile provenite din vânzarea către populaţie a locuinţelor proprietate de stat, în contextul privatizării. Aceste preluări de fonduri au fost transferate administraţiei locale, pentru finanţarea cheltuielilor de capital (pentru fonduri fixe) pentru construcţii de locuinţe, transporturi publice şi servicii de gospodărie comunală;

b) Fondul de restructurare creat în anul 1991 prin restul de 50% din vânzarea locuinţelor de stat, folosit pentru a finanţa restructurarea sectorului întreprinderilor;

c) Fondul de reevaluare creat în 1990 prin perceperea unei taxe de 50% plătită de întreprinderi asupra câştigurilor realizate prin reevaluarea stocurilor. Acest fond a fost utilizat pentru acoperirea creditelor bancare neachitate ale întreprinderilor restructurate;

d) Fondul de stabilizare a preţurilor. Mecanismul stabilizării preţurilor folosit de acest fond s-a modificat în ultimii ani, datorită schimbărilor intervenite în sistemul preţurilor şi în ratele de schimb. Fondul de stabilizare a preţurilor se baza pe un sistem de impozite pe exporturi şi importuri. Fondul a devenit inoperant din iunie 1991;

e) Fondul pentru ajutor de şomaj ale cărui venituri provin dintr-o contribuţie de 4% asupra salariilor plătite de regiile autonome şi societăţile comerciale şi 1% plătită de salariaţi[2];

---

1. *Extrabugetare,* venituri şi cheltuieli care nu sunt cuprinse în bugetul de stat (Gh. Bistriceanu, C.G. Demetrescu, E.I. Macovei, *op. cit., p. 327).*
2. Legea nr. 1/1991, privind protecţia socială a şomerilor şi reintegrarea socială, în M. Of. nr. 1 din 8 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

f) Fondul pentru pensii suplimentare, care a fost stabilit să asigure pensii pentru salariaţii de stat şi ale cărui venituri provin din contribuţia salariaţilor[1].

Ca urmarea aplicării prevederilor Legii finanţelor publice, prin legile bugetare aferente anilor 1992, 1993 şi 1994 s-a renunţat la unele fonduri constituite în anul 1991, dar altele au fost extinse ori înfiinţate unele noi, predominând însă fondurile speciale pentru: cercetare-dezvoltare, învăţământ, sănătate, agricultură etc.

Prin **Legea Bugetului de stat pe anul 1995**[2] s-a procedat la restructurarea fondurilor speciale şi a bugetelor aferente acestora. În consecinţă, au fost prevăzute următoarele fonduri:

a) Fondul special pentru învăţământ, constituit din unele venituri proprii nefiscale realizate de instituţiile de învăţământ, în condiţii legale, putând fi utilizat pentru acoperirea unor cheltuieli necesare funcţionării şi dezvoltării unor activităţi de învăţământ şi cultură pentru elevi şi studenţi.

b) Fondul special pentru sănătate, format în condiţiile stabilite prin Ordonanţa Guvernului nr. 22/1992[3], din contribuţia persoanelor juridice şi fizice, taxe asupra activităţii dăunătoare sănătăţii şi unele venituri din activităţile unităţilor sanitare. Sumele prevăzute în bugetul fondului au putut fi utilizate pentru cheltuielile de sănătate indicate în anexa legii bugetare;

c) Fondul de risc şi accident pentru protecţia socială a persoanelor handicapate, format, conform art. 13 şi 15 din Legea nr. 53/1992[4], din cota de 1% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar de persoanele juridice şi fizice care folosesc muncă salariată, inclusiv reprezentanţele firmelor străine pentru personalul român, din donaţii şi subvenţii de la bugetul de stat. Fondul era destinat pentru plata drepturilor cuvenite handicapaţilor în baza Legii nr. 53/1992;

d) Fondul special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor de control pentru trecerea fontierei, precum şi a celorlalte unităţi vamale, constituit, potrivit Legii nr. 8/1994[5], prin perceperea unui comision de 0,5% aplicat asupra valorii în vamă a mărfurilor importate sau exportate, pentru prestarea serviciilor vamale. Din acest fond se efectuau cheltuieli de capital pentru deschiderea de noi puncte de control pentru trecerea frontierei şi unităţile vamale, extinderea şi modernizarea celor existente;

1. Legea nr. 3/1977 privind pensiile de asigurări sociale de stat şi asistenţa socială, cu modificările ulterioare, B. Of. nr. 82 din 6 august 1977.
2. M. Of. nr. 53 din 22 martie 1995.
3. M. Of. nr. 213 din 28 august 1992.
4. M. Of. nr. 119 din 4 iunie 1992.
5. M. Of. nr. 62 din 10 martie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

e) Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic, format, în condiţiile Ordonanţei Guvernului nr. 29/1994[1], din taxele de dezvoltare cuprinse în tarifele în vigoare stabilite pentru energia electică şi termică livrate de Regia autonomă a electricităţii "RENEL" consumatorilor din economie. Fondul se utilizează pentru finanţarea unor categorii de cheltuieli pentru investiţii din sistemul energetic stabilite în ordonanţă, în cuantumul prevăzut în anexa la legea bugetară pentru anul 1995;

f) Fondul special pentru dezvoltarea şi modernizarea drumurilor publice, constituit în baza Legii nr. 13/1994[2], pe seama încasărilor realizate de producători şi importatori, din vânzarea carburanţilor auto livraţi la intern, indiferent de forma de plată, în cotă de 5%. Fondul este utilizat pentru dezvoltarea şi modernizarea drumurilor publice, 60% pentru finanţarea drumurilor naţionale, iar 40% pentru finanţarea drumurilor locale;

g) Fondul special pentru protejarea asiguraţilor, format prin aplicarea cotei de 0,5% asupra volumului de prime brute încasate de societăţile de asigurare, cu excepţia asigurărilor de viaţă. Fondul este destinat plăţii despăgubirilor datorate în caz de faliment al societăţilor de asigurare (art. 35 din Legea nr. 22/1995);

h) Fondul special pentru cercetare-dezvoltare, constituit, potrivit art. 2 şi 3 din Legea nr. 67/1993[3], prin contribuţia agenţilor economici, indiferent de forma de organizare şi tipul de proprietate, cu excepţia agenţilor economici scutiţi de la plata impozitului pe profit, prin aplicarea unei cote asupra încasărilor realizate, după deducerea taxei pe valoarea adăugată şi a accizelor. Cuantumul fondului şi cota de contribuţie a agenţilor economici se stabilesc anual prin legea de adoptare a bugetului de stat. Fondul este destinat finanţării programelor naţionale de cercetare - dezvoltare prevăzute în Legea nr. 67/1993;

i) Fondul special pentru pensia suplimentară a pensionarilor militari, constituit dintr-o cotă din impozitele directe şi contribuţia pentru pensia suplimentară, precum şi din alte venituri prevăzute de legea bugetară. Fondul este utilizat pentru plata de pensii suplimentare.

Pentru vărsămintele obligatorii datorate la fondurile speciale menţionate mai sus, se aplică procedura fiscală şi măsurile de executare silită stabilite pentru impozite şi taxe[4], precum şi **majorări de întârziere**[5].

---

1. M.Of. nr. 208 din 10 august 1994.
2. M.Of. nr. 71 din 18 martie 1994.
3. M.Of. nr. 244 din 13 octombrie 1993.
4. Art. 40 din Legea nr. 22/1995.
5. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, în M. Of. nr. 202 din 31 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

7. BUGETUL ASIGURĂRILOR SOCIALE DE STAT

Potrivit **Legii finanţelor publice**[1], "bugetul asigurărilor sociale de stat se întocmeşte distinct de bugetul administraţiei centrale de stat şi se aprobă de Parlament o dată cu acesta". În acord cu această prevedere, bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 1991 a fost aprobat prin Legea bugetului administraţiei centrale de stat pe anul 1991, fiind detaliat în Anexa nr. 3. Astfel, veniturile totale au fost stabilite la suma de 105.239,0 milioane lei, din care: contribuţia pentru asigurările sociale de stat - 104.890,0 milioane lei, contribuţia personalului salariat pentru biletele de tratament balnear şi odihnă - 224,0 milioane lei şi alte venituri - 35,0 milioane lei. În acelaşi timp, cheltuielile totale s-au stabilit la suma de 97.129,0 milioane lei, din care menţionăm, exemplificativ: pensii plătite prin oficii - 81.840,0 milioane lei; indemnizaţii de boală 5.065,0 milioane lei; indemnizaţii de maternitate - 6.201,0 milioane lei. Depăşirea veniturilor faţă de cheltuieli a fost de 8.110,0 milioane lei.

Echilibrul între veniturile şi cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 1991 şi excedentul prevăzut s-a putut obţine numai ca urmare a majorării cotei contribuţiei pentru asigurările sociale de stat la 20%[2], dacă legea nu prevede altfel.

Conform **Constituţiei României**, aprobată prin referendum la 8 decembrie 1991, "Guvernul elaborează anual proiectul bugetului de stat şi pe cel al asigurărilor sociale de stat, pe care le supune, separat, aprobării Parlamentului". Aceeaşi distincţie se constată şi în paragraful din Constituţia României "Dacă legea bugetului de stat şi **legea bugetului asigurărilor sociale de stat ...**".[3]

Din cele două texte constituţionale se desprinde soluţia nouă adoptată de legiuitor, în sensul că bugetul asigurărilor sociale de stat nu numai că se elaborează separat de bugetul de stat, dar se şi aprobă prin **lege separată**. În aceste condiţii, Legea privind finanţele publice, care prevede că bugetul asigurărilor sociale de stat "se întocmeşte distinct de bugetul administraţiei centrale de stat şi se aprobă de Parlament o dată cu acesta", a fost modificată implicit. Ca atare, pentru exerciţiile bugetare 1992, 1993, 1994 şi 1995 bugetul asigurărilor sociale de stat a fost aprobat printr-o lege separată[4].

---

1. Art. 8 din Legea nr. 10/1991, M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
2. Art. 12 din Legea nr. 22/1991, în M.Of. nr. 65 din 29 martie 1991.
3. Art. 137 (2) şi (3).
4. Legea nr. 61/1992, nr. 22/1993 [illegible] 1994, nr. 21/1995.

Scanned with OKEN Scanner

Credem că nu sunt necesare alte precizări privind bugetul asigurărilor sociale de stat, deoarece conform Legii privind finanţele publice, dispoziţiile legale în domeniul elaborării şi aprobării bugetului de stat se aplică în mod corespunzător pentru bugetul asigurărilor sociale de stat.[1]

În ce priveşte bugetele celorlalte **organe autonome de asigurări sociale**, Legea privind finanţele publice prevede că se aprobă de organele de conducere proprii, cu avizul Ministerului Muncii şi Protecţiei Sociale şi Ministerului Finanţelor.[2]

Secţiunea a III-a
Execuţia şi încheierea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat

1. ATRIBUŢIILE GUVERNULUI ŞI ALE MINISTERULUI FINANŢELOR

Exerciţiul bugetar este anual şi coincide cu anul calendaristic, aşa cum s-a arătat deja. În consecinţă, execuţia bugetului de stat începe la data de 1 ianuarie a fiecărui an şi se încheie la 31 decembrie.

Execuţia bugetului de stat înseamnă încasarea integrală şi în termenele legale a tuturor impozitelor, taxelor şi altor venituri publice şi efectuarea cheltuielilor publice în concordanţă deplină cu destinaţia stabilită.

1.1. Conducerea generală a activităţii executive în domeniul finanţelor publice aparţine Guvernului. În realizarea acestei competenţe generale, **Guvernul** examinează periodic situaţia financiară pe economie, execuţia bugetului public naţional şi stabileşte măsuri pentru îmbunătăţirea echilibrului financiar. În mod mai concret, după aprobarea bugetului de stat de către Parlament, Guvernul "răspunde de realizarea prevederilor bugetare".[3]

Pe lângă această competenţă permanentă, prin legile bugetare anuale se pot stabili **drepturi şi obligaţii suplimentare** pentru Guvern, sau pot fi detaliate cele prevăzute cu caracter general şi permanent de Legea finanţelor publice. Astfel, spre exemplu, Legea nr. 22/1991 instituie obligaţia pentru Guvern de a prezenta Parlamentului "trimestrial, rapoarte şi pro-

1. Art. 77 din Legea nr. 10/1994.
2. Art. 8 alin. 2 din Legea nr. 10/1991.
3. Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice, în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

puneri privind măsurile fiscale şi bugetare, precum şi modificările intervenite în volumul şi structura veniturilor şi cheltuielilor bugetului administraţiei centrale de stat pe anul 1991, ca urmare a introducerii în acţiuni şi pe ministere a influenţelor din liberalizarea preţurilor şi din adaptarea legislaţiei la condiţiile economiei de piaţă".[1]

Tot prin aceeaşi lege, s-a autorizat Guvernul ca din resursele financiare peste cele prevăzute în buget sau altele identificate în procesul execuţiei bugetare să efectueze repartizări pentru finanţarea unor **acţiuni urgente** din domeniile: apărare, ordine publică, agricultură, sănătate, învăţământ, cercetare ştiinţifică, cultură şi altele, urmând ca trimestrial să fie supuse aprobării Parlamentului.[2] Această ultimă prevedere legală reprezintă o largă **delegare legislativă** prin care Guvernul a fost abilitat pentru a lua unele măsuri bugetare urgente, care însă trebuiau supuse aprobării ulterioare a Parlamentului.

1.2. În acelaşi timp, Legea privind finanţele publice[3] instituie răspunderea **Ministerului Finanţelor** pentru realizarea bugetului de stat după aprobarea acestuia de Parlament, precum şi pentru luarea măsurilor pentru asigurarea echilibrului financiar şi cheltuirea cu eficienţă a resurselor financiare. Totodată, aceeaşi lege stabileşte în mod concret atribuţii importante pentru Ministerul Finanţelor, cum sunt cele cu privire la repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor din bugetul de stat, deschiderea de credite bugetare, efectuarea transferurilor către bugetele locale, introducerea unor modificări în bugetele ordonatorilor principali de credite şi în structura bugetului de stat, pe baza dispoziţiilor legale care dispun treceri de unităţi, acţiuni sau sarcini de la un minister la altul, anularea unor credite constatate ca fără justificare, elaborarea lucrărilor privind contul general anual de execuţie a bugetului de stat şi întocmirea, anual, a contului general al datoriei publice a statului, controlul preventiv şi de gestiune asupra veniturilor şi cheltuielilor publice, precum şi controlul de gestiune asupra patrimoniului public, conducerea trezoreriei naţionale.

---

1. Art. 20.
2. O prevedere asemănătoare este înscrisă şi în Legea bugetului de stat pe anul 1993 (art. 44), nr. 21/1993, în M.Of. nr. 89 din 11 mai 1993.
3. Art. 4, alin. 2.

Scanned with OKEN Scanner

2. REPARTIZAREA PE TRIMESTRE A VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR PUBLICE

Pentru organizarea execuţiei bugetului de stat, un rol important îl are repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor publice stabilite prin legea bugetară anuală.

Conform Legii privind finanţele publice, repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor publice are loc în funcţie de următorii doi **factori**:

a) - termenele legale de încasare a veniturilor,

b) - perioada în care este necesară efectuarea cheltuielilor.

Repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor publice cu respectarea celor doi factori **asigură realizarea echilibrată a bugetului de stat** şi a bugetelor instituţiilor publice centrale prevăzute distinct în bugetul de stat, deoarece prin ea se pot surprinde eventuale disproporţii dintre veniturile şi cheltuielile anumitor trimestre şi se procedează la repartizarea cheltuielilor publice în funcţie de proporţia realizării veniturilor publice în fiecare trimestru.

Aprobarea repartizării pe trimestre a veniturilor şi a cheltuielilor bugetare de stat este dată în competenţa:

a) Ministerului Finanţelor, pe capitolele clasificaţiei bugetare, la propunerea ministerelor şi a celorlalte organe centrale ale autorităţii publice;

b) ordonatorilor principali de credite, pentru bugetele proprii şi ale unităţilor subordonate, precum şi pe celelalte subdiviziuni ale clasificaţiei bugetare (altele decât pe capitole).

Considerăm că sunt **exceptate de la aceste competenţe** Camera Deputaţilor şi Senatului, întrucât conform Constituţiei României[1], "resursele financiare ale Camerelor sunt prevăzute în bugetele aprobate de acestea". Textul îndreptăţeşte opinia că cele două Camere îşi repartizează ele însele pe trimestre veniturile şi cheltuielile, atât pe capitole, cât şi pe celelalte subdiviziuni ale clasificaţiei bugetare, din moment ce au competenţa de a-şi aproba, fiecare în parte, bugetul propriu.

Repartizarea veniturile şi cheltuielilor bugetare se poate **modifica** de Ministerul Finanţelor, în cazurile în care în baza unor dispoziţii legale au loc treceri de unităţi, acţiuni sau sarcini de la un ordonator principal de credite la altul. Modificările se introduc atât în bugetele ordonatorilor principali de credite în cauză, cât şi în structura bugetului de stat, cu condiţia

1. Art. 61 alin. (1).

Scanned with OKEN Scanner

de a nu afecta echilibrul şi rezerva bugetară.

În vederea respectării repartizării veniturilor şi cheltuielilor, **garanţie a asigurării echilibrului bugetar**, Legea privind finanţele publice (art. 11) instituie obligaţia ca, în cazurile în care se fac propuneri de elaborare a unor acte normative a căror aplicare atrage micşorarea veniturilor sau majorarea cheltuielilor stabilite prin bugetul de stat, iniţiatorii să prevadă şi mijloacele necesare compensării veniturilor sau acoperirii sporului de cheltuieli.

3. REALIZAREA VENITURILOR ŞI EFECTUAREA CHELTUIELILOR

A) Execuţia părţii de venituri o vom trata sumar, deoarece va fi examinată separat în cazul dreptului fiscal.

În conformitate cu Legea privind finanţele publice, veniturile publice sunt formate din impozite, taxe şi alte venituri stabilite de lege. Această prevedere se corelează cu o altă dispoziţie din aceeaşi lege, care **interzice** a se încasa vreun impozit, taxă sau alte obligaţii de natura acestora, dacă nu au fost stabilite prin lege[1]. Cele două prevederi consacră **caracterul legal** al veniturilor bugetare, urmărind a se înlătura abuzurile ce s-ar putea produce din partea organelor publice împotriva persoanelor fizice sau juridice prin instituirea sau perceperea de impozite sau alte contribuţii către stat care nu sunt prevăzute de lege. În consecinţă, impozitele, taxele sau alte obligaţii similare nu pot fi stabilite decât de organul reprezentativ suprem al poporului - Parlamentul, care este şi unica autoritate legiuitoare a ţării.

Pentru a întări caracterul legal al impozitelor, Legea privind finanţele publice prevede o **interdicţie expresă** constând în aceea că "este interzisă perceperea sub orice titlu şi orice denumire de contribuţii directe sau indirecte, în afara celor stabilite prin lege"[2].

În plus, legea bugetară anuală aprobă pentru fiecare exerciţiu bugetar **lista impozitelor, taxelor şi a cotelor acestora**, precum şi a celorlalte venituri ale statului care urmează să se perceapă. Această obligaţie legală a fost introdusă după Revoluţia din decembrie 1989, prin Legea nr. 10/1991, fiindcă în regimul comunist nu exista interesul unei astfel de limitări, deoarece ar fi împiedicat vechea conducere **totalitară** să dispună în mod discreţionar de veniturile populaţiei şi ale persoanelor juridice.

Veniturile ce nu au fost nominalizate în lista aprobată prin legea

1. Art. 9 şi 25 din Legea nr. 10/1991.
2. Art. 25, lit. c din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

bugetară anuală ar trebui considerate ca "**venituri întâmplătoare**", noţiune în care ar urma să cuprindem orice alte venituri neprevăzute sau care au fost instituite după votarea bugetului de stat.

În execuţia părţii de venituri a bugetului de stat se folosesc **procedee tehnice**[1] diferite, ca:

- calcularea şi plata directă de către contribuabil. Spre exemplu, impozitul pe profit, T.V.A.;
- reţinerea şi vărsarea la bugetul de stat (denumită şi "stopajul la sursă") de către plătitorii veniturilor impozabile. Spre exemplu, impozitul pe salarii;
- impunerea şi debitarea de către organele fiscale. Exemplu: impozitul pe veniturile populaţiei;
- anularea de timbre fiscale şi emiterea de recipise C.E.C.

În cazul **neplăţii** integrale şi la termenele legal fixate a impozitelor şi taxelor datorate statului, sunt aplicate normele de procedură fiscală şi executare silită.

Nerespectarea termenelor de plată a sumelor datorate bugetului de stat atrage şi obligaţiia calculării şi încasării **majorărilor de întârziere**, al căror cuantum este stabilit prin legile fiscale[2].

Totodată, în vederea efectuării controlului asupra sumelor cuvenite statului, Legea privind finanţele publice prevede că persoanele juridice precum şi persoanele fizice care au calitatea de comerciant, au obligaţia **contabilizării operaţiunilor patrimoniale**, potrivit normelor legale privind sistemul contabil unificat al economiei naţionale. În prezent, această obligaţie se realizează în condiţiile prevăzute de Legea contabilităţii.[3]

B) Execuţia părţii de cheltuieli presupune finanţarea integrală şi la timp a sarcinilor bugetului de stat.

Suma prevăzută şi aprobată prin bugetul de stat, în limitele căreia o instituţie publică poate efectua cheltuieli în cursul unui an, cu o destinaţie prestabilită, poartă denumirea de **credit bugetar**.

Prin legea bugetară anuală se aprobă creditele bugetare pentru cheltuielile fiecărui exerciţiu bugetar, în structura stabilită prin lege, având o destinaţie precisă şi fiind repartizate pe titulaturi. Aşa cum s-a arătat mai sus, aceste credite bugetare se repartizează pe trimestre şi nu pot fi

1. I. Gliga, *Regimul juridic al veniturilor bugetului de stat*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1967, p. 92 - 93, I. Condor, Gh. Nicolescu, *Impozitele şi taxele din România. Procedura fiscală*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, Bucureşti, 1983, p. 135 - 136.
2. A se vedea şi Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, în M.Of. nr. 202 din 31 august 1995.
3. Legea nr. 82/1991, în M.Of. nr. 265 din 27 decembrie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

depăşite.

Creditul bugetar nu trebuie confundat cu noţiunea de **credit bancar**. Trebuie avut în vedere că cel bugetar nu este rambursabil, pe când cel bancar este totdeauna rambursabil. Este adevărat că şi creditul bugetar se eliberează în condiţiile prescrise strict de Legea privind finanţele publice, dar prin aceasta nu-şi schimbă natura sa de credit nerambursabil.

Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat sunt puse la dispoziţia conducătorilor ministerelor şi celorlalte instituţii publice beneficiare, care au dreptul de a dispune de acestea. Conducătorii acestor instituţii publice sunt denumiţi de lege **ordonatori de credite**. În funcţie de competenţele atribuite şi importanţa instituţiei pe care o conduc, ordonatorii de credite pot fi de **trei grade**:

- principali (gradul I);
- secundari (gradul II);
- terţiari (gradul III).

Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat pot fi utilizate la cererea ordonatorilor principali de credite, numai după **deschiderea de credite** sau alimentarea cu fonduri de către Ministerul Finanţelor a conturilor bancare deschise pe seama acestora. **Acordarea fondurilor** de la bugetul de stat se face în limita creditelor bugetare şi potrivit destinaţiilor aprobate, în raport de gradul de folosire a resurselor puse la dispoziţie anterior, cu respectarea reglementărilor legale privind efectuarea cheltuielilor respective. Transferurile către autorităţile publice locale, în cadrul limitelor prevăzute în bugetul de stat, se efectuează prin Ministerul Finanţelor la cerere şi în funcţie de necesităţile execuţiei bugetelor locale.

Ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat sunt conducătorii instituţiilor publice centrale, cum sunt, spre exemplu, miniştrii. Aceştia repartizează creditele bugetare aprobate pe unităţi ierarhic inferioare, în raport cu sarcinile acestora, precum şi veniturile cuprinse, potrivit legii, în bugetele acestora şi aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetul propriu, cu respectarea dispoziţiilor legale[1].

Subvenţiile de orice fel, prevăzute a se acorda din bugetul de stat regiilor autonome şi societăţilor comerciale cu capital de stat, se cuprind şi se execută prin bugetul propriu al ministerului sau instituţiei publice centrale respective. Ordonatorii principali de credite au dreptul de a delega dreptul de a aproba utilizarea şi repartizarea creditelor bugetare înlocuitorilor de drept şi conducătorilor direcţiilor sau ai altor compartimente similare.

---

1. Art. 30 şi 31 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

Ordonatorii secundari [1] de credite primesc creditele de la ordonatorii principali pentru nevoile instituţiilor ce le conduc sau pentru a le repartiza unităţilor subordonate. Ordonatorii secundari nu au legătură directă cu bugetul de stat. Ei sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ministerelor şi a celorlalte instituţii publice centrale finanţate din bugetul de stat. Ordonatorii secundari au competenţa de a aproba efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii ale instituţiilor publice pe care le conduc şi repartizarea creditelor bugetare aprobate pe unităţi ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatori terţiari de credite.

Ordonatorii terţiari de credite sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea unor instituţii publice finanţate din bugetul de stat. Aceşti ordonatori de credite au **competenţa** limitată la utilizarea creditelor bugetare ce le-au fost repartizate numai pentru nevoile instituţiilor pe care le conduc, potrivit prevederilor bugetelor proprii aprobate şi în condiţiile stabilite prin dispoziţii legale.

Toţi ordonatorii de credite, indiferent de grad, **răspund** de respectarea dispoziţiilor legale în utilizarea creditelor bugetare şi realizarea veniturilor, folosirea cu eficienţă a sumelor primite de la bugetul de stat, de integritatea bunurilor încredinţate instituţiei publice pe care o conduc, de ţinerea la zi a contabilităţii, prezentarea la termen a dărilor de seamă contabile asupra execuţiei bugetare.

Cheltuielile din sumele prevăzute în bugetul de stat pot fi aprobate de către ordonatorii de credite şi efectuate numai dacă au fost în **prealabil avizate** de către conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de alte persoane însărcinate cu exercitarea controlului financiar preventiv.

Efectuarea cheltuielilor din bugetul de stat este condiţionată de prezentarea de **acte justificative**.

Întrucât acordarea creditelor bugetare se face potrivit destinaţiilor aprobate, menţinerea acestora nu se explică dacă situaţia s-a schimbat. În consecinţă, Ministerul Finanţelor are dreptul de a **anula** astfel de credite bugetare, fie la cerere, fie din proprie iniţiativă. În acest scop, ordonatorii principali de credite au obligaţia de a analiza trimestrial necesitatea menţinerii unor credite bugetare pentru care, în baza unor dispoziţii legale sau altor cauze, sarcinile au fost desfiinţate sau amânate şi de a propune Ministerului Finanţelor anularea creditelor respective. În acelaşi timp, constatând ca fără justificare unele credite bugetare Ministerul Finanţelor le poate anula, cu

1. Curtea Supremă de Justiţie, secţia de contencios administrativ, decizia nr. 968 din 5 decembrie 1994, în revista "Dreptul" nr. 9/1995.

Scanned with OKEN Scanner

acordul ordonatorului principal de credite sau al Guvernului, în caz de divergenţă. Cu sumele reprezentând creditele bugetare anulate se majorează fondul de rezervă bugetară la dispoziţia Guvernului, prevăzut în bugetul de stat.

4. SERVICIUL DE TREZORERIE

Tranziţia spre economia de piaţă necesită adoptarea instituţiilor şi noţiunilor juridice şi financiare specifice mecanismelor acesteia.

A) Ce este **tezaurul public**? Denumirea de tezaur este adoptată în numeroase ţări pentru serviciul financiar care îndeplineşte funcţia de trezorier al serviciilor statului. În acest înţeles (sinonim: "**trezorerie**"), tezaurul îndeplineşte în unele ţări funcţiunile Ministerului Finanţelor în întregime ("The Treasury" - în ţările anglo-saxone), iar în alte ţări, ale unei părţi din acesta.

Tezaurul execută operaţiunile financiare ale statului, în vederea procurării şi cheltuirii mijloacelor băneşti care sunt necesare pentru îndeplinirea funcţiilor acestuia. Prin urmare, tezaurul efectuează încasările şi plăţile bugetare, ţine contabilitatea acestor operaţiuni, gestionează disponibilităţile bugetului, intră în concurenţă cu aparatul bancar în atragerea disponibilităţilor băneşti ale întreprinderilor şi a economiilor populaţiei pentru acoperirea deficitelor bugetare[1].

În acelaşi sens, se susţine că în tezaur se adună veniturile şi din acesta se iau fondurile pentru efectuarea plăţilor, făcând deci legătura între servicul veniturilor şi cel al cheltuielilor publice. Tezaurul, în această concepţie, realizează unitatea executării bugetului[2].

Legea privind finanţele publice foloseşte noţiunile de "**conturi de trezorerie ale statului**" stabilite de Ministerul Finanţelor" şi "bonuri de tezaur" (art. 44) şi "conducerea trezoreriei naţionale" (art. 47), fără a le defini conţinutul.

De asemenea, Legea contabilităţii[3] se referă la "**contabilitatea trezoreriei finanţelor publice**" care se organizează în cadrul Ministerului Finanţelor şi unităţilor sale subordonate şi cuprinde: operaţiunile privind execuţia de casă a bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor

1. C.C. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 302.
2. M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie financiară*, Editor M. Brădeanu, Bucureşti, 1942, p. 249.
3. Legea nr. 82/1991, M.Of. nr. 265 din 27 decembrie 1991, art. 33.

Scanned with OKEN Scanner

sociale de stat; constituirea şi utilizarea mijloacelor extrabugetare şi a fondurilor cu destinaţie specială; gestiunea datoriei publice interne şi externe, precum şi alte operaţiuni financiare efectuate în contul organelor administraţiei publice centrale.

Ţinând seama de aceste surse doctrinare şi legislative, se poate deduce dificultatea în a defini tezaurul public. În această situaţie vom renunţa la o definiţie riguroasă, reţinând că de obicei se afirmă că tezaurul este rezervorul resurselor statului şi bancherul bugetelor de stat.

B) Funcţiile tezaurului public[1] se consideră a fi un rezervor de resurse, deoarece tezaurul este **casa fictivă** care conţine toate veniturile sta-tului. Această funcţie a tezaurului se realizează prin prevederea citată mai sus din Legea contabilităţii, adică prin cuprinderea în contabilitatea trezoreriei finanţelor publice a tuturor veniturilor statului, indiferent de natura şi provenienţa lor, internă sau externă, ori centrală sau locală. În acest fel toate veniturile statului constituie, formal desigur, o **casă comună**, cu resursele superioare bugetului de stat, care se numeşte tezaur.

Funcţia de "**bancher**" al bugetului de stat este îndeplinită de tezaur prin faptul că în cazul în care apar goluri temporare de casă în execuţia bugetului de stat, acestea pot fi acoperite, până la încasarea veniturilor, pe seama resurselor aflate în conturile de trezorerie ale statului. Deci, tezaurul public acordă **avansuri** bugetului de stat, aşa cum prevede Legea privind finanţele publice (art. 14). În situaţia că resursele tezaurului nu sunt suficiente, aceeaşi lege permite ca, prin legea bugetară anuală, să se autorizeze Ministerul Finanţelor să emită **bonuri de tezaur**, care se distribuie persoanelor juridice sau populaţiei, constituind aşa-zisa **datorie flotantă** [2]. În cazuri excepţionale, Legea nr. 10/1991 permite ca, prin legea bugetară anuală, să se stabilească acordarea de către Banca Naţională a unui împrumut, fără dobândă, care reprezintă **angajament al tezaurului**. Asupra condiţiilor limitative în care se poate recurge la datoria flotantă şi la împrumuturi vom insista în alt capitol [3].

În raport cu cele arătate, se poate conchide că operaţiunile pe care le face tezaurul ca "**bancher**" se împart în:

- **operaţiuni bugetare**, care cuprind numai încasarea veniturilor

---

1. Pentru detalii, a se vedea M. Lăzeanu, *op. cit.*, p. 249 şi urm.
2. C. C. Kiriţescu, *op. cit.*, p. 122 "Datorie pe termen scurt a statului, pe bază de bonuri de casă sau bonuri de tezaur (în cont curent sau certificate de Trezorerie). Prin procedura consolidării, datoria flotantă poate fi transformată în datorie pe termen lung". A se vedea şi *Emisiunea şi plasamentul bonurilor de tezaur*, în revista "Adevărul economic", nr. 37 din 2 - 8 noiembrie 1992, p. 22.
3. Capitolul VIII.

Scanned with OKEN Scanner

publice şi efectuarea plăţii cheltuielilor bugetare;

- **operaţiuni de trezorerie**, care includ operaţiuni specifice unui bancher şi anume: centralizare, repartizare, transferuri de fonduri, acordarea de avansuri bugetului etc.

C) Formarea şi utilizarea resurselor trezoreriei statului. După Revoluţia din 1989 şi în ţara noastră s-a trecut la pregătirea condiţiilor pentru introducerea sistemului trezoreriei statului. Asfel au fost incluse în unele acte normative prevederi privind unele aspecte ale problemei, cum a fost cazul cu Legea contabilităţii sau Legea pentru aprobarea Statutului Băncii Naţionale ori în unele hotărâri ale Guvernului. O reglementare unitară privind formarea şi utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului s-a realizat numai în anul 1994, prin Ordonanţa Guvernului nr. 66/1994[1]. Astfel, în vederea întăririi rolului finanţelor publice şi asigurării unei discipline bugetare ferme s-a instituit obligaţia tuturor instituţiilor publice de a efectua operaţiunile de încasări şi plăţi prin trezoreria generală a statului.

Trezoreria generală a statului cuprinde operaţiunile de încasări şi plăţi [2] care se referă la:

- veniturile şi cheltuielile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale;
- veniturile şi cheltuielile bugetelor fondurilor speciale, care se constituie şi se utilizează potrivit reglementărilor în vigoare;
- veniturile şi cheltuielile instituţiilor publice care, potrivit reglementărilor legale, se administrează în regim extrabugetar;
- datoria publică internă şi externă, inclusiv evidenţa şi plata serviciului datoriei publice interne şi externe;
- alte venituri şi cheltuieli ale sectorului public reglementate prin dispoziţii legale, inclusiv drepturile de încasat şi obligaţiile de plată ale statului la baza cărora stau acorduri şi convenţii guvernamentale.

Bugetul trezoreriei statului se elaborează, administrează şi execută de Ministerul Finanţelor. Acest buget se elaborează anual şi se prezintă spre aprobare Guvernului, o dată cu propunerile pentru proiectul bugetului de stat. Bugetul trezoreriei statului cuprinde atât la venituri, cât şi la cheltuieli, dobânzile, comisioanele şi majorările de întârziere încasate, respectiv plătite la şi din trezoreria statului, pentru operaţiunile care decurg din împrumuturi, avansuri, plasamente ori din păstrarea şi administrarea

---

1. M.Of. nr. 243 din 30 august 1994.
2. Art. 2 din Ordonanţa Guvernului nr. 66/1994.. A se vedea şi Pavel Belean, *Posibilităţi de perfecţionare a activităţii trezoreriei finanţelor publice*, în revista "Finanţe, Credit, Contabilitate", nr. 2 - 3/1995, p. 43 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

depozitelor în trezoreria statului.

Contul general al trezoreriei statului funcţionează la Banca Naţională a României, iar soldul activ al acestuia se formează din disponibilităţile trezoreriei centrale din Ministerul Finanţelor şi din disponibilităţile trezoreriilor din cadrul serviciilor descentralizate ale Ministerului Finanţelor[1].

Disponibilităţile aflate în contul general al trezoreriei statului pot fi utilizate în următoarea **ordine**:

- acoperirea temporară a deficitului curent al bugetului de stat;
- acoperirea temporară a golurilor de casă, înregistrate de bugetele locale;
- acoperirea temporară a deficitului curent al bugetului asigurărilor sociale de stat şi a deficitelor temporare ale bugetelor fondurilor speciale;
- efectuarea de plasamente financiare, pe termen scurt, prin Banca Naţională a României - care acţionează ca agent al statului;
- împrumuturi pe termen mediu şi lung pentru finanţarea şi refinanţarea deficitelor anuale ale bugetului de stat, pe seama disponibilităţilor pe termen mediu şi lung din contravaloarea în lei a împrumuturilor externe.

Pentru disponibilităţile din contul general al trezoreriei statului pentru care, potrivit reglementărilor legale, există obligaţia **bonificării de dobânzi**, precum şi pentru plasamente financiare pe termen scurt, efectuate prin Banca Naţională, care acţionează ca agent al statului, trezoreria statului plăteşte, respectiv încasează, **dobânzile corespunzătoare**. **Nivelul ratelor dobânzilor** bonificate la disponibilităţile depozitelor aflate în trezoreria statului şi, respectiv pentru dobânzile datorate trezoreriei statului, precum şi termenele şi condiţiile de plată a dobânzilor se stabilesc prin **convenţii** încheiate între reprezentanţii Ministerului Finanţelor şi ai titularilor de depozite.

În cazul neplăţii la termen a ratelor scadente la împrumuturile şi avansurile acordate prin trezoreria statului, a dobânzilor aferente acestora, se calculează şi se datorează **majorări de întârziere**, prevăzute de dispoziţiile legale pentru neplata impozitelor şi taxelor cuvenite bugetului de stat[2].

Conturile de trezorerie prezintă **avantaje** atât pentru stat, cât şi pentru bancă. Dintre aceste avantaje, reţinem cel puţin trei:

a) veniturile Tezaurului nu sunt imobilizate şi inactive, cum ar fi fost dacă s-ar fi păstrat la organele fiscale. Banca pune în circulaţie banii Tezaurului, utilizându-i în operaţiunile bancare, deci le conferă un rol pro-

1. A se vedea, Imre Kedves, *Funcţionarea trezoreriei şi finanţele locale,* în revista "Tribuna Economică" nr. 3/1995, p. 2-3.
2. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1994, în M. Of. nr. 202 din 31 august 1994.

Scanned with OKEN Scanner

ductiv, facilitând plăţile în economie;

b) înlătură deplasările de fonduri ale tezaurului, care sunt costisitoare şi riscante. Prin casieriile băncilor se asigură atât vărsarea sumelor încasate, cât şi retragerea fondurilor necesare tezaurului în mod economicos şi în siguranţă;

c) simplifică centralizarea fondurilor tezaurului, deoarece conturile tezaurului la bănci pot fi centralizate mult mai uşor, decât dacă s-ar realiza centralizarea pe cale ierarhică de către organele financiare. Aceasta deoarece, pentru sumele tezaurului depuse în contul bancar, se eliberează confirmări bancare (chitanţe etc.).

D) În **concluzie**, **seviciul de trezorerie** cuprinde, în general, operaţiunile băneşti, financiare şi bugetare ale statului, efectuate în scopul procurării fondurilor băneşti necesare realizării obiectivelor şi funcţiilor acestuia.

În **ţara noastră**, în raport de reglementările în vigoare, serviciul de **trezorerie** cuprinde toate operaţiunile băneşti, financiare şi bugetare efectuate de organele de specialitate ale administraţiei publice (centrale şi locale) pentru procurarea, păstrarea, administrarea şi utilizarea mijloacelor băneşti necesare realizării obiectivelor şi funcţiilor statului. Ca atare, Trezoreria (tezaurul) efectuează operaţiunile privind execuţia de casă a bugetului de stat, bugetelor locale şi bugetului asigurărilor sociale de stat, constituirea şi folosirea fondurilor extrabugetare şi a fondurilor speciale, administrarea datoriei publice şi alte operaţiuni financiare pentru atragerea de disponibilităţi băneşti de la persoane fizice şi persoane juridice, în vederea satisfacerii nevoilor publice.

Întrucât execuţia de casă a bugetului public prin bănci complica fluxurile financiare şi prelungea termenele de raportare a datelor de execuţie, influenţând negativ urmărirea execuţiei şi echilibrului bugetar[1], prin Hotărârea Guvernului nr. 78/1992 s-a instituit un sistem de organizare a trezoreriei finanţelor publice în cadrul Ministerului Finanţelor şi a organelor sale teritoriale şi anume: direcţii generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti, administraţii financiare, circumscripţii fiscale şi percepţii rurale. Astfel, aparatul trezoreriei finanţelor publice cuprinde:

- Trezoreria centrală;
- Trezoreria judeţeană şi a municipiului Bucureşti;

---

1. Pentru detalii, a se vedea: I. Gliga, *Dreptul finanţelor publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A. Bucureşti, 1992, p. 45 - 46; M. Giba, *Sistemul de trezorerie a finanţelor publice*, în revista "Finanţe, Credit, Contabilitate" nr. 8 - 9/1993, p. 1.

Scanned with OKEN Scanner

Trezoreria municipală;

- Trezoreria orăşenească;
- Trezoreria de la percepţiile rurale.

E) Încheierea execuţiei bugetare are loc la data de 31 decembrie a fiecărui an, întrucât exerciţiul bugetar este anual şi coincide cu anul calendaristic[1].

Efectele încheierii exerciţiului bugetar sunt foarte importante atât cu privire la venituri, cât şi cheltuieli. Ele sunt următoarele:

a) orice venit neîncasat până la 31 decembrie se va încasa în contul bugetului pe anul următor, în rezultatele căruia urmează a se reflecta. Mai exact, veniturile respective vor fi vărsate la veniturile exerciţiului următor;

b) orice cheltuială neefectuată până la 31 decembrie se va putea plăti numai în contul bugetului pe anul următor, dacă, desigur, acel buget va conţine prevederi în acest sens.

În ce priveşte **creditele bugetare neutilizate şi cele din fondurile speciale**, efectele sunt diferite, astfel:

a) creditele bugetare neutilizate până la închiderea anului sunt nule de drept, deci nu pot fi efectuate plăţi din aceste credite;

b) în schimb, **creditele aprobate din fondurile speciale neutilizate** la finele fiecărui an financiar, se reportează în anul viitor, păstrându-se destinaţia iniţială. Se are în vedere că fondurile speciale au un regim juridic distinct, cu o destinaţie stabilită prin reglementarea legală care a instituit acel fond.

Încheierea exerciţiilor bugetare reprezintă în realitate un **procedeu de contabilitate şi el nu afectează drepturile creditorilor**. Aceste drepturi nu se sting, decât prin expirarea termenului legal de prescripţie. Spre exemplu, dreptul de creanţă al unei societăţi comerciale care are de încasat în anul 1993 contravaloarea unor mărfuri furnizate unei instituţii bugetare (ex. Ministerul Justiţiei) şi care nu s-au plătit în cursul anului 1993, vor putea fi plătite şi respectiv urmărite în cadrul termenului de prescripţie stabilit de lege. În mod normal sumele necesare acestor plăţi se prevăd în cheltuielile bugetului anului următor.

În vederea unei protecţii depline a drepturilor creditorilor, de **lege ferenda**, opinăm pentru instituirea, în cadrul codului de procedură civilă sau într-un viitor cod de procedură fiscală a unor obligaţii ferme de a se prevedea, cu prioritate, în bugetul public al anului următor celui în care

---

1. Art. 71-72 din Legea nr. 10/1991. A se vedea şi instrucţiunile anuale privind închiderea exerciţiului financiar-bugetar, emise de Ministerul Finanţelor. Pentru anul 1995, Instrucţiunile nr. 16.028/1995, în M.Of. nr. 290 din 14 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

s-a născut dreptul creditorului, resursele băneşti necesare plăţii creanţei. Ar fi o prevedere echitabilă şi ar răspunde unui principiu, larg aplicat în drept, cel al **tratamentului reciproc egal**. Ne gândim la faptul că pentru neplata la termen a unei sume datorate bugetului public (impozit, taxă etc.) sunt stabilite majorări de întârziere consistente, dar pentru asigurarea resurselor băneşti pentru plata unei datorii a statului, mijloacele de constrângere în vederea prevederii în bugetul public a cheltuielii respective nu există. În mod frecvent, la instituţiile bugetare se răspunde creditorilor, uneori cu nonşalanţă: "nu avem prevederi bugetare şi deci nu vă putem plăti". Adevărul este că, în lipsă de prevederi bugetare, poprirea pe contul instituţiei publice debitoare nu poate fi executată. În plus, pentru întârzierea în plata unei creanţe împotriva statului, în general, Codul civil stabileşte dreptul la dobânda legală, al cărei nivel este, în condiţii normale, mai mic decât al majorării de întârziere. Iată cum creditorul statului nu se bucură de acelaşi tratament ca şi statul creditor.

5. CONTUL GENERAL ANUAL DE EXECUŢIE A BUGETULUI DE STAT, CONTUL ANUAL DE EXECUŢIE A BUGETULUI ASIGURĂRILOR SOCIALE DE STAT ŞI CONTUL GENERAL AL DATORIEI PUBLICE

Prin votarea bugetului de stat, Parlamentul autorizează Guvernul să perceapă unele venituri şi să efectueze anumite cheltuieli. Orice împuternicire este urmată - în general - de un raport asupra modului cum aceasta a fost realizată. Tot aşa şi în domeniul bugetar este necesară prezentarea în faţa Parlamentului a modului în care a fost efectuată execuţia bugetului de stat.

A) În acest sens, Legea privind finanţele publice instituie obligaţia Guvernului de a prezenta **contul general anual de execuţie a bugetului de stat**. Ca şi elaborarea bugetului de stat şi întocmirea contului general anual de execuţie a acestuia, se realizează pe **etape**.

Astfel, **ordonatorii principali de credite** au obligaţia de a întocmi şi prezenta la Ministerul Finanţelor dări de seamă contabile trimestriale şi pentru fiecare exerciţiului bugetar anual expirat, în condiţiile şi la termenele stabilite de acesta[1].

1. Art. 31 alin. (3) din Legea contabilităţii, nr. 82/1991, în M.Of. nr. 265 din 27 decembrie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

Ministerul Finanţelor, pe baza acestor dări de seamă contabile şi a conturilor privind execuţia de casă a bugetului de stat prezentate de organele de specialitate ale administraţiei publice, **elaborează lucrările privind contul general anual de execuţie a bugetului de stat**, pe care le prezintă Guvernului.

Pentru a se putea urmări sistematic execuţia bugetară, se prevede obligaţia întocmirii contului general anual **în structura bugetului** aprobat de Parlament şi care trebuie să cuprindă ca anexe conturile anuale de execuţie a bugetelor **ordonatorilor principali de credite**.

Lucrările elaborate de Ministerul Finanţelor se prezintă Guvernului care este obligat a le analiza şi definitiva contul general anual de execuţie a bugetului de stat. Guvernul trebuie să prezinte contul general anual spre aprobare Parlamentului până la data de **1 iunie** a anului următor celui de execuţie.

Competenţa de a **aproba** contul general anual de execuţie a bugetului de stat aparţine Parlamentului. Pentru a nu se tergiversa nejustificat examinarea acestei importante lucrări de sinteză financiară, Legea privind finanţele publice prevede un termen limită pentru aprobarea de către Parlament a contului general anual de execuţie a bugetului de stat, care este data de **30 noiembrie** a anului următor celui la care se referă. Fixarea acestui termen se explică prin faptul că până la data de 31 decembrie, Parlamentul trebuie să aprobe, potrivit aceleiaşi legi, bugetul de stat pentru anul următor. Ori, la aprobarea bugetului de stat pentru anul următor este necesar să fie încheiat contul general de execuţie a bugetului de stat aferent anului anterior.

Conturile anuale de execuţie ale **fondurilor speciale** aprobate se depun, analizează şi aprobă o dată cu contul general anual de execuţie a bugetului de stat.

B) Excedentul sau deficitul bugetului de stat se stabileşte prin compararea încasărilor de venituri realizate până la închiderea exerciţiului bugetar cu plăţile efectuate până la aceeaşi dată, plus obligaţiile cu termene legale de plată până la 31 decembrie la cheltuieli. Situaţia de casă a bugetului de stat rezultă din comparaţia între încasările la venituri şi plăţile la cheltuieli.

Parlamentul este autoritatea publică care este învestită cu competenţa de a hotărî, la propunerea Guvernului, asupra **modului de utilizare a excedentului**. Cu toate acestea, legea nr. 10/1991 stabileşte că o cotă de 50% din excedentul bugetului de stat se va rezerva anual pentru crearea unui fond de tezaur al statului. Acest fond se păstrează în cont special la

Scanned with OKEN Scanner

Banca Naţională şi se utilizează cu aprobarea Parlamentului. O dată cu contul general de execuţie a bugetului de stat se întocmesc şi se aprobă conturi de execuţie anuale pentru **fondul de tezaur al statului**. În acest fel, Parlamentul cunoaşte în fiecare an, la data aprobării bugetului de stat pe anul următor şi situaţia resurselor financiare ale fondului de tezaur al statului.

Este posibil ca execuţia bugetului de stat să se încheie cu un **deficit**[1], situaţie în care se află şi probabil se va afla o perioadă de timp România, datorită crizei economice şi financiare prin care trece.

Fiind o problemă esenţială pentru finanţele publice, modul de acoperire a deficitului şi măsurile necesare de luat pentru prevenirea sau limitarea producerii în exerciţiile financiare următoare se hotărăsc de către Parlament, la propunerea Guvernului. Este vorba de deficitul acoperit prin:

a) bonuri de tezaur nerambursate până la sfârşitul anului financiar[2];

b) împrumut acordat de Banca Naţională, în condiţiile art. 15 din Legea privind finanţele publice.

În aceste două ipoteze, Parlamlentul este autoritatea publică competentă să examineze şi să **aprobe sursele de acoperire a deficitului** bugetului de stat, rezultat din execuţia acestuia, sarcină deloc uşoară, mai ales în situaţia economică şi financiară a României, când deficitele cresc, din 1991, an de an, iar posibilităţile de acoperire devin tot mai reduse.

C) Contul anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat este, de asemenea, supus aprobării Parlamentului de către Guvern, o dată cu contul general anual de execuţie a bugetului de stat.

În acest scop, Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale elaborează contul anual de execuţie al bugetului asigurărilor sociale de stat, pe care, împreună cu raportul de verificare şi analiză al Ministerului Finanţelor, îl prezintă Guvernului, cel mai târziu până la data de 1 mai a anului următor celui la care se referă.

La rândul său, Guvernul prezintă acest cont Parlamentului odată cu contul general anual de execuţie a bugetului de stat, deci până la data de **1 iunie** a anului următor celui de execuţie.

---

1. Pentru detalii, a se vedea: Marina Kesner-Skreb, *loc cit.*, p. 339-351; Lucia Bogomolov, *Deficitul bugetar şi tehnicile de finanţare în perioada de tranziţie,* în revista "Finanţe, Credit, Contabilitate" nr. 4-5/1995, p. 56 şi urm.
2. Conform art. 14 alin. 3 din Legea nr. 10/1991, pe parcursul execuţiei bugetului, dacă va fi necesar, Guvernul poate aproba emiterea de bonuri de tezaur, a căror scadenţă nu va putea depăşi sfârşitul anului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Aprobarea contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat urmând a avea loc o dată cu aprobarea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, termenul limită pentru Parlament este acelaşi, 30 noiembrie a anului următor celui la care se referă.

D) Contul general al datoriei publice[1] se anexează la contul general anual de execuţie a bugetului de stat. Lucrarea se întocmeşte anual de către Ministerul Finanţelor şi cuprinde contul operaţiunilor în ţară şi în străinătate ale datoriei interne şi externe a ţării. Fiind anexat la contul general anual de execuţie a bugetului de stat, contul general al datoriei publice se depune la Parlament de către guvern şi apoi se examinează şi se aprobă în condiţiile şi la termenele arătate mai sus. Contul general al datoriei publice este însoţit şi de situaţia **garanţiilor guvernamentale** pentru credite interne şi externe primite de către alte pesoane juridice.

E) Raportul public anual pe care **Curtea de Conturi** îl înaintează Parlamentului[2] este un document important care furnizează puterii legislative informaţii concrete privind execuţia conturilor publice examinate mai sus. Astfel, în Raportul public anual, Curtea de Conturi prezintă Parlamentului obsevaţiile asupra conturilor de execuţie a bugetelor supuse controlului său[3] şi anume asupra:

a) contului general anual de execuţie a bugetului de stat;

b) contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat;

c) conturilor anuale de execuţie a bugetelor locale;

d) conturilor anuale de execuţie a bugetelor fondurilor speciale;

e) conturilor fondurilor de tezaur;

f) contului anual al datoriei publice a statului şi situaţiei garanţiilor guvernamentale pentru credite interne şi externe primite de către alte persoane juridice.

Raportul se întocmeşte în termen de 6 luni de la primirea conturilor menţionate de la organele competente a le întocmi şi care sunt obligate a le înainta Curţii de Conturi.

---

1. "Datoria globală contractată de stat (guverne centrale şi locale, instituţii monetare centrale, instituţii publice cu caracter financiar etc.), fie pe piaţa internă (datoria publică externă) şi datoria la un moment dat" (C. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 122).
2. Art. 88 şi 89 din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
3. A se vedea I. Condor, *Procedurile de control şi de jurisdicţie ce se aplică de Curtea de Conturi*, în "Buletinul informativ" editat de Curtea de Conturi, nr. 3/1993, p. 10-16.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a IV-a

Controlul execuţiei bugetului de stat

1. ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTROLULUI

În sistemul politic reprezentativ, cum este în devenire şi cel românesc, poporul acceptă înstrăinarea unei părţi din patrimoniul lui, pe cale de impozit, pentru realizarea unui deziderat colectiv - satisfacerea nevoilor publice. În consecinţă, poporului îi revine şi dreptul de a controla utilizarea fondurilor publice.

În organizarea controlului folosirii "banului public", trebuie însă să se ţină seama de **principiul separaţiunilor puterilor în stat**, cărora Constituţia României din 1991 le conferă o anumită autonomie.

În aceste condiţii, în concepţia modernă, controlul execuţiei bugetului de stat se exercită pe **trei căi**:

- legislativă;
- judiciară;
- administrativă.

Să examinăm sumar cele trei căi de control.

2. CONTROLUL LEGISLATIV

Parlamentul exercită direct controlul legislativ prin dezbaterea şi aprobarea contului general anual de execuţie a bugetului de stat. Prin votul Parlamentului, autoritatea executivă este descărcată de gestiunea financiară.

Competenţa de aprobare este dată numai Parlamentului pentru că, în calitate de reprezentant al poporului, este singura autoritate publică care exercită dreptul de supraveghere privind modul în care au fost percepute veniturile publice şi efectuate cheltuielile aprobate prin bugetul de stat.

Efectuarea controlului numai asupra contului general anual de execuţie a bugetului de stat ar însemna limitarea acestei operaţiuni la o comparaţie a unor rezultate sintetice cuprinse în acest document financiar. Un astfel de control ar fi limitat şi superficial. De aceea, s-a simţit nevoia instituirii unui control detaliat asupra conturilor ordonatorilor de credite şi a do-

Scanned with OKEN Scanner

cumentelor justificative ce au stat la baza operaţiunilor bugetare. În acest scop, s-a procedat la organizarea, pe lângă Parlament, a unui organ de specialitate care să pregătească, prin verificarea contabilităţii trezoreriei, datele şi elementele necesare exercitării controlului Parlamentului. Astfel a apărut un organ de control cu denumiri diferite, spre exemplu: Curtea de Conturi, Înalta Curte de Conturi, Curtea de Control etc.

În ţara noastră, Legea asupra contabilităţii publice şi asupra controlului bugetului şi patrimoniului public din 1929[1] se referea la instituţia Înaltei Curţi de Conturi, cu atribuţii foarte largi de control şi jurisdicţionale[2].

În regimul comunist, nu a existat un organism care să funcţioneze pe principiile **instituţiilor superioare de control al finanţelor publice** din statele democratice moderne.

Transformările din societate, în general, din economie, în special, îşi pun în mod irevocabil amprenta şi asupra relaţiilor şi fluxurilor financiare, ale finanţelor publice. În cadrul economiei de piaţă, conţinutul, sfera şi trăsăturile finanţelor publice se deosebesc esenţial de cele specifice economiei "socialiste", unde statul, deşi în fond o entitate abstractă, era proclamat de către conducerea politică (cu reprezentanţi în posturile cheie ale puterii de stat) administratorul unic şi general al "proprietăţii indivizibile a întregului popor", care însă nu dădea socoteală în faţa nimănui sau, în cel mai bun caz era examinat asupra legalităţii şi eficienţei gestionării averii publice de către cei care stabiliseră în mod unilateral legile, dictaseră arbitrar direcţiile de acţiune şi restricţiile în aplicarea lor.

În condiţiile opţiunii ţării noastre de a urma calea democraţiei în toate sectoarele vieţii politice, economice şi sociale, se impunea **reînfiinţarea Curţii de Conturi.**

Constituţia României din 1991 prevede Curtea de Conturi (art. 139) ca organ de control asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public. Rezultă că acest organ are din nou atribuţii foarte largi de control, ele nefiind limitate la controlul execuţiei bugetului de stat, ci a finanţelor publice în ansamblu. Atribuţiile concrete şi detaliate ale Curţii de Conturi se stabilesc prin lege specială[3].

---

1. Promulgată prin Decretul nr. 2673/1929 şi publicată în M.Of. nr. 167 din 31 iulie 1929.
2. Înfiinţată prin Legea din 24 ianuarie 1864, în M.Of. nr. 16 din 24 ianuarie/5 februarie 1864.
3. În acest sens s-a adoptat Legea nr. 94/1992, publicată în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992, Curtea de Conturi a început să funcţioneze de la data de 1 martie 1993, când au depus jurământul în faţa celor preşedinţilor Camerelor Parlamentului cei 24 de consilieri de conturi.

Scanned with OKEN Scanner

Constituţia României şi legea specială prevăd obligaţia Curţii de Conturi de a prezenta anual Parlamentului un **raport** asupra conturilor de gestiune ale bugetului public naţional din exerciţiul expirat, cuprinzând şi neregulile constatate. De asemenea, la cererea uneia din Camerele Parlamentului, Curtea de Conturi controlează modul de gestionare a resurselor publice şi raportează despre cele constatate.

Constituţia României conferă o **deosebită importanţă Curţii de Conturi**, prevăzând că rapoartele acesteia sunt examinate în şedinţele comune ale Camerelor Parlamentului (art. 62, alin. 2).

În acelaşi timp, Constituţia României prevede că **membrii Curţii de Conturi** sunt numiţi de Parlament, sunt independenţi şi inamovabili. Ei sunt supuşi incompatibilităţilor prevăzute de lege pentru judecători, ceea ce înseamnă că funcţia de membru al Curţii de Conturi este incompatibilă cu altă funcţie publică sau privată, cu excepţia funcţiilor didactice din învăţământul superior.

3. CONTROLUL ADMINISTRATIV

Este vorba de controlul ierarhic ce se exercită în cadrul autorităţii executive.

Potrivit Legii privind finanţele publice, Guvernul exercită "conducerea generală a activităţii executive în domeniul finanţelor publice, în care scop examinează periodic situaţia financiară pe economie, execuţia bugetului public naţional şi stabileşte măsuri pentru îmbunătăţirea echilibrului financiar[1]. Iată o competenţă deosebit de largă care se explică şi este necesară deoarece marea majoritate a ordonatorilor principali de credite din administraţia publică centrală sunt fie membri fie subordonaţi ai Guvernului.

Ministerul Finanţelor, ca organ al administraţiei publice centrale de specialitate în domeniul financiar, are o răspundere importantă în luarea măsurilor pentru stabilirea echilibrului financiar şi cheltuirea cu eficienţă a resurselor financiare. Pentru realizarea acestei atribuţii generale, Ministerul şi organele sale teritoriale au dreptul şi obligaţia de a exercita controlul preventiv şi de gestiune asupra veniturilor şi cheltuielilor publice, precum şi controlul de gestiune asupra patrimoniului public[2].

Celelalte organe ale administraţiei publice au, de asemenea,

1. Art. 4 din Legea nr. 10/1991 în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
2. Legea nr. 30/1991 privind organizarea şi funcţionarea controlului financiar şi a Gărzii financiare, în M.Of. nr. 64 din 27 martie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

dreptul şi obligaţia pe linie ierarhică de a efectua controlul preventiv şi de gestiune asupra veniturilor şi cheltuielilor publice, precum şi controlul de gestiune asupra patrimoniului public din domeniile pe care le conduc sau coordonează.

De altfel, aşa cum s-a arătat deja, fiecare ordonator principal de credite întocmeşte dare de seamă contabilă, iar Ministerul Finanţelor elaborează lucrările privind contul general anual de execuţie a bugetului de stat, cont pe care, după examinare, Guvernul îl prezintă Parlamentului. În fiecare etapă menţionată, organele respective exercită un control ierarhic administrativ asupra execuţiei bugetare de care răspund.

4. CONTROLUL JUDICIAR

Tragerea la răspundere pentru modul defectuos de administrare şi gestionare a patrimoniului public nu poate fi încredinţată autorităţii legislative sau autorităţii executive pentru că excede atribţiile acestora şi mijloacele procedurale necesare. În acelaşi timp este echitabil ca stabilirea răspunderii juridice să fie dată în competenţa unor organe independente şi specializate.

În acest scop, controlul judiciar este dat în **competenţa Curţii de Conturi**, compusă din magistraţi, a căror atribuţie principală este de a judeca pe toţi administratorii, contabilii şi gestionarii statului.

Constituţia României prevede exercitarea de **atribuţii jurisdicţionale** de către Curtea de Conturi, care sunt concretizate şi detaliate într-o lege separată.

Astfel, potrivit Legii nr. 94/1992, Curtea de Conturi se compune[1] din:

- Secţia de control preventiv;
- Secţia de control ulterior;
- Secţia jurisdicţională;
- Colegiul jurisdicţional al Curţii;
- camerele de conturi judeţene, şi
- Secretariatul general.

Pe lângă Curtea de Conturi, funcţionează procurorul general financiar şi procurorii financiari.

Membrii Curţii de Conturi sunt consilierii de conturi, în număr

1. A se vedea I. Condor, *Procedurile de control şi de jurisdicţie ale Curţii de Conturi*, în "Buletinul informativ" nr. 3/1993 editat de Curtea de Conturi (p. 10-16).

Scanned with OKEN Scanner

de 24. Aceştia alcătuiesc plenul Curţii de Conturi.

Vom insista asupra aspectelor jurisdicţionale.

Pentru a epuiza problemele organizatorice, trebuie să arătăm că **Secţia jurisdicţională** din cadrul Curţii de Conturi este compusă din 9 consilieri de conturi, având atribuţii de instanţă de judecată de fond (în unele cauze), de recurs şi de recurs în interesul legii.

Colegiul jurisdicţional al Curţii de Conturi este instanţă de fond, se compune din judecători financiari şi este condus de un preşedinte de colegiu.

În fiecare judeţ şi în municipiul Bucureşti, se constituie câte o cameră de conturi care se compune din:

- compartimentul de control financiar, şi
- colegiul jurisdicţional.

Colegiul jurisdicţional din judeţ este format din judecători financiari şi este condus de un preşedinte.

Procurorii financiari îşi exercită atribuţiile pe lângă secţiile Curţii de Conturi, Colegiul de jurisdicţie al Curţii şi camerele de conturi judeţene.

Atribuţiile jurisdicţionale ale Curţii de Conturi sunt foarte larg reglementate în Legea nr. 94/1992.

Astfel, cu privire la **competenţa materială şi teritorială** a instanţelor Curţii de Conturi sunt de reţinut următoarele:

A) Colegiul jurisdicţional judecă şi hotărăşte, în **primă instanţă** cu privire la:

a) plata de despăgubiri civile pentru pagubele cauzate şi plata de amenzi pentru abateri cu caracter financiar comise de administratorii, gestionarii şi contabilii, precum şi de celelalte persoane supuse jurisdicţiei Curţii de Conturi, potrivit legii, cu care este sesizat conform art. 36 (2) şi 42 (1). Sunt supuse acestei jurisdicţii şi alte persoane în cazul în care au participat, împreună cu cei menţionaţi mai sus, la producerea daunei;

b) contestaţiile introduse împotriva actelor de imputaţie de către administratorii, gestionarii, contabilii, precum şi de către ceilalţi salariaţi, care au participat, împreună cu aceştia, la producerea pagubelor cauzate persoanelor juridice prevăzute de art. 18 al legii[1], în legătură cu formarea, administrarea şi întrebuinţarea resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public, precum şi cu gestionarea patrimoniului public şi privat al sta-

1. Statul şi unităţile administrativ - teritoriale, în calitate de persoane juridice de drept public, cu serviciile şi instituţiile lor publice, autonome sau nu; B.N.R.; regiile autonome; societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat; organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură gestionare.

Scanned with OKEN Scanner

tului şi al unităţilor administrativ - teritoriale;

c) întâmpinările introduse împotriva deciziilor emise de şefii compartimentelor de control ale camerelor de conturi judeţene[1].

De asemenea, colegiul jurisdicţional judecă, în **primă şi ultimă instanţă**:

a) plângerile introduse împotriva încheierilor de descărcare a gestiunii date de către compartimentele de control, conform art. 36 (1);

b) plângerile introduse împotriva proceselor-verbale de constatare şi sancţionare a contravenţiilor încheiate de organele de control ale Curţii de Conturi.

Din punct de vedere al **competenţei teritoriale**, Colegiul jurisdicţional al camerei de conturi judeţene judecă cauzele care fac obiectul competenţei materiale descrise mai sus privind:

- unităţile administrativ-teritoriale şi instituţiile publice de interes local, şi
- regiile autonome şi societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, ale căror sedii se află pe teritoriul judeţului.

B) Colegiul jurisdicţional al Curţii de Conturi soluţionează cauzele care nu intră în competenţa colegiilor jurisdicţionale judeţene şi municipiului Bucureşti.

C) Secţia jurisdicţională a Curţii de Conturi este instanţa de judecată financiară cea mai înaltă, având următoarea competenţă materială:

a) în primă instanţă judecă întâmpinările introduse împotriva deciziilor emise de preşedinţii secţiilor de control ale Curţii[2];

b) în primă şi ultimă instanţă judecă:

- conflictele de competenţă între colegiile jurisdicţionale;
- cererile de strămutare a cauzelor de la un colegiu la alt colegiu de jurisdicţie;

c) în ultimă instanţă judecă:

- cererile de recurs;
- recursurile în interesul legii[3];
- conflictele de competenţă ivite între Secţia jurisdicţională şi colegiile jurisdicţionale;
- cererile de reexaminare introduse împotriva soluţiilor procuroru-

---

1. Decizii emise în temeiul art. 93 (1) al legii, în urma constatărilor rezultate din controlul efectuat.
2. Date în baza art. 94 alin. (1) al Legii nr. 94/1992.
3. Art. 54 alin. 2 şi 55 lit. c) din Legea nr. 94/1992.

Scanned with OKEN Scanner

lui general financiar date asupra actelor de clasare[1].

Conflictele de competenţă ivite între instanţele Curţii de Conturi şi instanţele judecătoreşti de drept comun sunt de competenţa Curţii Supreme de Justiţie.

Legea nr. 94/1992 conţine şi reguli procedurale speciale, mai ales privind investirea şi compunerea instanţelor de judecată ale Curţii de Conturi, judecarea cauzelor, exercitarea căilor de atac şi executarea hotărârilor instanţelor de judecată respective[2].

Dispoziţiile referitoare la activitatea de judecată se completează cu prevederile Codului de procedură civilă, precum şi cu orice alte dispoziţii legale, în măsura în care prin Legea nr. 94/1992 nu se dispune altfel.

Secţiunea a V-a
Elaborarea, aprobarea, executarea şi încheierea bugetelor locale

1. CADRUL JURIDIC

Procedura de elaborare, aprobare, executare şi încheiere a bugetelor locale este reglementată de **Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice**.

La data intrării în vigoare a Legii nr. 10/1991 însă, nu era adoptată Constituţia României din 1991 şi nici **Legea administraţiei publice locale**[3].

Constituţia României, ca lege fundamentală, stabileşte cadrul juridic general al administraţiei publice locale, mai ales din punct de vedere organizatoric şi al finanţelor publice. Prin dispoziţiile sale generale, Constituţia României nu modifică prevederile Legii nr. 10/1991, în ce priveşte problemele bugetelor locale, pe care le aminteşte într-o normă de trimitere la o lege separată, dar face precizarea că "impozitele şi taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau judeţene, în limitele şi în condiţiile legii"[4].

1. A se vedea art. 55 lit. a din Legea nr. 94/1992.
2. Legea nr. 59/1993 pentru modificarea Codului de procedură civilă, a Codului familiei, a Legii contenciosului administrativ, nr. 29/1990, şi a Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, în M.Of. nr. 177 din 26 iulie 1993.
3. Legea nr. 69/, publicată în M.Of. nr. din noiembrie 1991.
4. Art. 138 (2) din Constituţia României din 1991, M.Of. nr. 233/21.11.1991

Scanned with OKEN Scanner

În schimb, Legea administraţiei publice locale[1] (la care ne vom referi prescurtat prin numărul ei - "Legea nr. 69/1991"), pe lângă detaliile organizatorice care nu erau cristalizate în ianuarie 1991 când s-a adoptat Legea nr. 10/1991 cuprinde, din punct de vedere al procedurii bugetare unele prevederi noi. Mai mult, în art. 95, Legea nr. 69/1991 prevede că dispoziţiile sale din capitolul "Administrarea finanţelor locale" se completează cu prevederile Legii privind finanţele publice. Credem că această dispoziţie nu este în concordanţă cu normele de tehnică legislativă, deoarece Legea nr. 10/1991 este o lege specială, în domeniul finanţelor publice, pe când Legea nr. 69/1991 este o lege generală, reglementând administraţia publică locală în ansamblu.

Ca atare, Legea nr. 10/1991 are prioritate în materia bugetară, fiind modificată şi completată de Legea nr. 69/1991.

În acelaşi timp, **Legea nr. 69/1991 cuprinde unele prevederi care nu concordă cu cele ale Constituţiei României** care, fiind legea fundamentală, are prioritate faţă de dispoziţiile din legile organice şi ordinare. Spre exemplu, din art. 86 al Legii nr. 69/1991 rezultă că "impozitele şi taxele locale sau judeţene" se stabilesc de consiliile locale şi cele judeţene, organe care ar avea dreptul să instituie "şi alte surse stabilite potrivit legii". Deci, consiliile respective ar putea stabili **orice impozite şi taxe locale sau judeţene**, fără nici o limitare şi numai pentru "alte surse" ar fi necesar să se caute o bază legală. Ori, Constituţia României în art. 138 (2), prevede numai "impozite şi taxe locale", nu şi "judeţene", iar consiliile respective le pot stabili numai "în limitele şi condiţiile legii". În consecinţă, consiliile locale şi judeţene pot stabili numai acele venituri fiscale pentru care sunt abilitate de lege şi în limitele fixate de acea lege.

În concluzie, cu privire la procedura de elaborare, aprobare, executare şi încheiere a bugetelor locale se aplică dispoziţiile cuprinse în Constituţia României şi în Legea nr. 10/1991, modificată şi completată prin Legea nr. 69/1991.

În această secţiune nu vom trata în detaliu procedura aplicabilă bugetelor locale, deoarece dispoziţiile legale din domeniul elaborării, aprobării, executării şi încheierii bugetului de stat, examinate în secţiunile anterioare, se aplică (conform art. 77 din Legea nr. 10/1991) şi în domeniul bugetelor locale, în măsura în care pentru acestea nu se dispune altfel prin lege.

---

1. A se vedea: T. Drăgan, *Introducere în teoria şi practica statului de drept*, Editura Dacia, Cluj - Napoca, 1992, p. 13 şi urm.; I. Vida, *Puterea executivă şi administraţia publică*, Bucureşti, 1994, p. 18 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

2. ELABORAREA ŞI APROBAREA PROIECTELOR BUGETELOR LOCALE

Legea nr. 10/1991 defineşte **bugetele locale** ca fiind "bugetele unităţilor administrativ-teritoriale care au personalitate juridică". În consecinţă, fiecare comună, oraş, municipiu, sector al municipiului Bucureşti, judeţ, respectiv municipiul Bucureşti, întocmesc buget propriu, în condiţii de autonomie locală.

Proiectul bugetului local se întocmeşte de către primarul comunei, oraşului, municipiului, sectoarelor municipiului Bucureşti şi de către primarul general, în cazul municipiului Bucureşti. În ce priveşte **proiectul bugetului judeţean**, acesta se întocmeşte de către preşedintele consiliului judeţean. Atât bugetele locale, cât şi cel judeţean se publică, pentru a fi cunoscute de cetăţeni.

Veniturile bugetelor locale se formează din impozite şi taxe locale[1] care se stabilesc în limitele şi condiţiile legii. În prezent, impozitele şi taxele locale sunt stabilite prin Legea nr. 27/1994 care prevede, spre exemplu, impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, alte taxe cu caracter local[2].

Cheltuielile bugetelor locale sunt prevăzute pentru finanţarea acţiunilor social-culturale, întreţinerea şi funcţionarea organelor administraţiei publice locale, obiective şi acţiuni economice de interes local şi alte obiective prevăzute prin dispoziţii legale.

În fiecare buget local şi judeţean se prevede crearea fondului de **tezaur**, din care se pot aproba credite suplimentare, care se utilizează în cazul când creditele deschise prin bugete pentru necesităţi curente nu sunt suficiente.

Aprobarea bugetelor locale este de competenţa consiliilor comunale, orăşeneşti, municipale, de sector al municipiului Bucureşti, respectiv al municipiului Bucureşti. Bugetul judeţean se aprobă de către consiliul judeţean.

---

1. I. Condor, Gh. Nicolescu, *Impozitele şi taxele din România. Procedura fiscală*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1983, p. 75 şi urm.
2. Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.

Scanned with OKEN Scanner

3. EXECUTAREA ŞI ÎNCHEIEREA BUGETELOR LOCALE

Repartizarea veniturilor şi cheltuielilor pentru bugetele locale se stabileşte prin legea bugetară anuală, care prevede categoriile de venituri ce se varsă în bugetul de stat şi pe cele care revin bugetelor locale, precum şi natura cheltuielilor ce se finanţează din bugetul de stat sau din bugetele locale[1].

Aşa cum s-a arătat deja, dacă cheltuielile prevăzute în bugetele locale şi cel judeţean nu pot fi acoperite integral din venituri proprii, pentru **echilibrarea** bugetelor se pot stabili şi aproba **transferuri** din bugetul de stat, potrivit legilor bugetare anuale. Tot prin aceste legi se pot autoriza unele unităţi administrativ - teritoriale să contracteze **împrumuturi** pentru acoperirea cheltuielilor privind realizarea unor acţiuni temeinic fundamentate, prin emisiune de titluri de împrumut, rambursabile în cel mult 10 ani. Împrumuturile se aprobă de către consiliile locale, respectiv ale judeţului.

Ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale sunt primarii, iar în cazul judeţelor - preşedinţii consiliilor judeţene.

Ordonatorii secundari sau terţiari de credite sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea consiliilor locale sau judeţene, după caz. Delimitarea între ordonatorii secundari şi terţiari urmează a se face în raport cu criteriile arătate în Secţiunea a III-a din acest capitol[2].

Delegarea dreptului de a aproba folosirea şi repartizarea creditelor bugetare este permisă şi în cazul bugetelor locale, ca la bugetul de stat, numai pentru ordonatorii principali, nu şi pentru cei secundari şi terţiari. Ordonatorii din aceste două categorii (secundari şi terţiari) nu pot deci delega competenţa ce li se acordă de lege.

Cât priveşte ordonatorii principali de credite, aceştia pot delega dreptul lor către înlocuitorii lor de drept (viceprimari, vicepreşedinţi) sau conducătorilor unor organe sau servicii de specialitate din administraţia publică locală.

În acelaşi timp, în cursul execuţiei bugetare, primarii au obligaţia de a verifica, din oficiu sau la cerere, încadrarea şi cheltuirea sumelor din bugetul local şi de a comunica de îndată consiliului cele constatate.

Contul de încheiere a exerciţiului bugetar se întocmeşte de

---

1. A se vedea, spre exemplu, art. 25 şi Anexele nr. 5 - 10 din Legea nr. 22/1995 privind bugetul de stat pe anul 1995, în M.Of. nr. 53 din 22 martie 1995.
2. Art. 30 şi urm. din Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice.

Scanned with OKEN Scanner

primar şi, respectiv, preşedintele consiliului judeţean, prin serviciile subordonate lor şi se prezintă spre aprobare până la data de 1 iunie a anului următor.

Aprobarea contului de încheiere a exerciţiului bugetar este dată în competenţa consiliului local, respectiv a consiliului judeţean, după caz.

*

Elaborarea proiectelor bugetelor locale şi execuţia acestora are loc cu respectarea normelor stabilite de Ministerul Finanţelor, ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale. În practica curentă a Ministerului Finanţelor, astfel de norme se emit în fiecare an, pentru a putea fi adaptate specificului activităţii bugetare a anului respectiv.

Secţiunea a VI-a
Finanţarea instituţiilor publice

1. BUGETELE INSTITUŢIILOR PUBLICE

Proiectele bugetelor instituţiilor publice **se elaborează** de către organele de conducere ale acestora, ţinând seama de normele stabilite de Ministerul Finanţelor, emise în baza competenţei prevăzute de legea privind finanţele publice[1].

Aprobarea bugetelor instituţiilor publice este dată în competenţa următoarelor organe:

a) organul ierarhic al instituţiilor publice, când bugetele sunt finanţate integral sau parţial din bugetul de stat sau bugetele locale. Cu acest prilej se realizează controlul ierarhic asupra sumelor alocate pe cale bugetară pentru instituţiile publice respective;

b) organul de conducere al instituţiei publice, cu avizul organului ierarhic, în cazul când bugetele respective se finanţează integral din mijloace extrabugetare. Avizul are, dacă nu se precizează altfel, caracter consultativ, astfel că el este obligatoriu de cerut, dar nu şi de aplicat.

1. Art. 6 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

2. SURSELE DE FINANŢARE A INSTITUŢIILOR PUBLICE

În raport cu sursele de finanţare a cheltuielilor de funcţionare şi de investiţii ale instituţiilor publice, putem distinge următoarele **situaţii**:

a) finanţarea integrală din bugetul de stat sau bugetele locale, în funcţie de subordonarea instituţiilor publice;

b) finanţarea din venituri extrabugetare şi subvenţii acordate de la bugetul de stat sau bugetele locale, în funcţie de subordonarea instituţiei publice;

c) finanţarea integrală din venituri extrabugetare;

d) finanţarea din venituri extrabugetare cu destinaţie specială pentru anumite cheltuieli stabilite de lege a se finanţa din aceste venituri.

Proveniența veniturilor extrabugetare ale instituţiilor publice poate fi foarte diversă. Aceste venituri pot proveni din taxe, chirii, manifestări culturale, concursuri artistice, publicaţii, impresariat, exploatarea firmelor, prestaţii editoriale, consultaţii şi servicii medicale, studii, proiecte, prestări de servicii, lucrări, exploatări ale unor bunuri pe care le are în administrare şi altele, stabilite de legile de organizare ale instituţiilor sau de Guvern.

3. CARE SUNT INSTITUŢIILE PUBLICE?

Deoarece în frecvente cazuri se pune întrebarea care sunt acele persoane juridice pe care le includem în noţiunea de "**instituţii publice**", legiuitorul a hotărât un răspuns legal.

În consecinţă, Legea privind finanţele publice[1] prevede că, în înţelesul acestei legi, instituţiile publice cuprind:

- Senatul României;
- Camera Deputaţilor;
- Preşedinţia României;
- Guvernul;
- Ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale;
- Consiliile comunale, orăşeneşti, ale sectoarelor municipiului Bucureşti, municipale şi judeţene;
- Instituţii de subordonare centrală sau locală.

---

1. Art. 1 alin. 2 din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

Această sferă a noţiunii de instituţii publice este specifică finanţelor publice. În alte domenii este posibil ca sfera de cuprindere a noţiunii să fie alta, mai restrânsă sau mai largă.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV
SISTEMUL ŞI POLITICA FISCALĂ

Secţiunea I
Consideraţii introductive

1. NECESITATEA IMPOZITULUI

Satisfacerea nevoilor colective ale oricărei societăţi impune realizarea unor **venituri publice**. Într-adevăr, pentru a-şi îndeplini rolul şi funcţiile sale, statul trebuie să mobilizeze resursele şi să facă cheltuieli băneşti.

În consecinţă, statul procedează la **repartiţia sarcinilor publice** între membrii societăţii, persoane fizice sau juridice. Instrumentul financiar şi juridic prin care se înfăptuieşte această repartiţie îl constituie obligaţia fiscală sub forma impozitelor, taxelor şi altor sarcini fiscale specifice fiecărei ţări şi fiecărei etape istorice în parte. Se constată că **impozitele** pot fi abordate din mai multe **ipostaze**: ca principală sursă de formare a veniturilor statului; ca modalitate principală de înfăptuire a alocării optime a resurselor între cele două mari sectoare definite după caracterul privat sau public al bunurilor produse în societate, în funcţie de care se defineşte punctul optim al fiscalităţii; ca instrumente de orientare a economiei prin obiectivele stabilite de către puterea publică; ca instrumente de înfăptuire a echităţii sau justiţiei sociale în plan fiscal, denumită echitate fiscală; ca instrumente de influenţare a inflaţiei, prin orientarea comportamentelor agenţilor economici şi a tuturor contribuabililor, privind consumurile de resurse, de bunuri şi

Scanned with OKEN Scanner

servicii[1].

Aşa cum s-a arătat, o primă categorie de **norme juridice** având ca obiect de reglementare finanţele publice o reprezintă cele privind procesul **de constituire a resurselor băneşti** necesare satisfacerii nevoilor publice, adică a fondurilor publice, denumite frecvent fonduri bugetare. Normele juridice din această categorie asigură concentrarea în bugetele publice (bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat) a resurselor băneşti necesare constituirii şi alimentării veniturilor publice, adică a fondurilor băneşti aflate la dispoziţia autorităţilor publice centrale şi locale. În această categorie de norme juridice se cuprind reglementările prin care se instituie impozitele, taxele şi alte venituri publice.

Nu vom insista asupra **evoluţiei istorice** a dreptului fiscal în ţara noastră, deoarece a fost tratată sumar în cadrul analizei istoricului finanţelor publice.

Trebuie însă să precizăm că nevoile publice cunosc o creştere semnificativă în **perioada de tranziţie** a României la economia de piaţă[2].

Aceasta datorită în primul rând crizei profunde a producţiei şi a proprietăţii, care s-a extins la toate domeniile şi compartimentele vieţii sociale, devenind, în deceniul '80, o criză de sistem social-economic[3]. Revoluţia din decembrie 1989 a înlăturat dictatura politică şi de stat ce a determinat criza social-economică, însă aplicarea reformei economice iniţiată are loc în condiţiile unor multiple **dezechilibre sociale şi economice** care implică intervenţia sporită a statului, acţiune care necesită uriaşe cheltuieli şi, deci, venituri publice deosebit de mari.

Iată de ce considerăm că în perioada de tranziţie a României la economia de piaţă **studiul impozitelor**, taxelor şi a celorlalte venituri publice reprezintă **problema fundamentală** a dreptului financiar.

2. DEFINIREA IMPOZITULUI ŞI A TAXELOR

2.1. Doctrina fiscală a furnizat numeroase definiţii ale impozitului.

---

1. Radu Zorilă, *Elemente noi în problematica impozitării*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 6/1995, p. 77.
2. A se vedea şi Gh. Bistriceanu, *Fiscalitate excesivă*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 5/1995, p. 23.
3. Pentru detalii a se vedea I. Blaga, *Starea actuală a economiei româneşti. Redresarea, restructurarea şi reconstrucţia ei*, în "Economia politică. Note de curs " Vol. I, ASE, Bucureşti, 1990, p. 12.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, spre exemplu, economistul **C. Tăutu**[1] se referă la două definiţii interesante, după cum urmează. **Paul Cauves** susţinea că impozitul înseamnă "preluarea ce o cere puterea suverană individuală, în virtutea principiului de solidaritate naţională, pentru a participa la acoperirea cheltuielilor de interes general şi la sarcinile datoriilor statului". Iar economistul **Rugiero**, întăreşte definiţia de mai sus, afirmând că "Statul are chiar dreptul de proprietate asupra unei cote din bunurile cetăţenilor, până la cuantumul impozitului datorat", ceea ce arată **caracterul de obligativitate** pentru plata impozitului în interesul superior al colectivităţii.

Aceste definiţii confirmă formula devenită tradiţională a "**dreptului regalian al statului**" de a stabili şi percepe impozite.

Într-o definiţie dată de specialişti români, într-o lucrare relativ recentă, se susţine că: "**Impozitul** este definit ca fiind plata bănească obligatorie, generală şi definitivă, efectuată de persoane fiizce şi juridice în favoarea bugetului statului, în cuantumul şi la termene precis stabilite de lege, fără obligaţia din partea statului de a presta plătitorului un echivalent direct şi imediat"[2].

Din conţinutul definiţiei rezultă că noţiunea de impozit este caracterizată prin câteva **elemente specifice**:

a) potrivit legislaţiei ţării noastre impozitul nu poate îmbrăca decât **forma bănească**, element ce-l diferenţiază faţă de orice obligaţii neexprimate şi necalculate în bani; deci impozitul este o obligaţie bănească şi nu una de prestaţii personale;

b) natura de plată „generală" a impozitului rezultă din obligaţia care se referă la grupe sau categorii de contribuabili şi nu la subiecţi individual determinaţi;

c) caracterul „definitiv" al impozitului evidenţiază lipsa unei obligaţii de restituire direct către contribuabil a sumei percepute. Contribuabilii sunt, aşa cum s-a arătat deja, atât persoanele juridice, cât şi cele fizice, care potrivit legii, trebuie să suporte impozitul, întrucât deţin o materie impozabilă;

d) "caracterul unilateral al obligaţiei" în sensul că beneficiarul necondiţionat al plăţii este statul, iar contribuabilul nu dobândeşte vreun drept corelativ la o contraprestaţie concretă şi imediată, adică nu poate pretinde un echivalent corelativ direct individual. Este vorba, deci, de caracterul ireversibil al impozitului;

---

1. *Impozitele indirecte din România*, Bucureşti, 1939, p. 8.
2. Vezi Gh. Bistriceanu, E. Gr. Negrea, I. Pătrăşcoiu, *Finanţe şi credit în industrie, construcţii şi transporturi*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, p. 298.

Scanned with OKEN Scanner

e) în sfârşit, noţiunea de imozit cuprinde şi **elementele de stabilire a obligaţiei fiscale** în sarcina contribuabililor (ceea ce înseamnă, în alţi termeni, aşezarea şi realizarea impozitului). Aceasta constă în procedura fiscală pentru identificarea şi determinarea în concret a subiectului şi obiectului impunerii (materia sau baza impozabilă), calcularea impozitului de plată cu ajutorul cotelor de impunere şi plata acestuia la termenele şi în condiţiile prevăzute de lege şi nu în mod arbitrar.

2.2. Taxele sunt plăţile făcute de persoane fizice sau juridice, de regulă, pentru servicii prestate sau activităţi efectuate în favoarea acestora de către instituţii publice.

Reglementările legale prevăd mai multe **categorii de taxe**: taxe de timbru, taxe vamale, taxe consulare, taxe locale asupra mijloacelor de transport, pentru folosirea centrelor publice de desfacere etc. Taxele sunt prevăzute în sume fixe, în cote procentuale sau în cote progresive, ori regresive. După modul de stabilire a cuantumului lor, taxele pot fi fixe sau forfetare[1], proporţionale sau progresive ori regresive.

2.3. Între impozite şi taxe există unele **deosebiri** dintre care citãm:

a) în cazul impozitului lipseşte total obligaţia prestării unui serviciu direct şi imediat din partea statului, situaţia fiind inversă în ce priveşte taxele, pentru care statul prestează unele servicii;

b) cuantumul lor se determină diferit, la impozit - în principal în funcţie de baza impozabilă, pe când mărimea taxei este influenţată, în general, de natura serviciului prestat;

c) termenele de plată sunt stabilite la date fixe pentru impozite, iar la taxe în momentul solicitării sau după efectuarea prestaţiei.

În ceea ce priveşte **deosebirea din punct de vedere al echivalentului**, în unele cazuri acesta are un caracter relativ deoarece sunt reglementate şi taxele care numai în parte reprezintă echivalentul serviciului prestat. De exemplu, taxele locale ce se datorează anual de către persoanele fizice sau juridice care posedă mijloace de transport, taxele succesorale etc.

2.4. Unele venituri publice sunt reglementate cu **denumiri specifice** condiţiilor de calculare şi plată, ori conţinutului lor economic diferit[2]. Astfel sunt: contribuţia pentru asigurările sociale de stat sau pentru unele fonduri speciale, amenzile administrative şi penale etc.

De altfel, nici denumirea de "taxă" nu este uneori corect utilizată.

---

1. *Forfetar, -ă* - care este dinainte stabilit la o sumă globală şi uniformă (*Dicţionarul limbii române moderne*, Editura Academiei, 1958, p. 313.)
2. I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Olcescu, *Drept financiar*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 99.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, spre exemplu, taxa pe valoarea adăugată este în realitate, un impozit şi anume impozitul pe cifra de afaceri, calculat numai asupra valorii adăugate.

Secţiunea a II-a
Sistemul fiscal şi politica fiscală

1. DEFINIŢIA SISTEMULUI FISCAL ŞI A POLITICII FISCALE

În orice orânduire socială, sistemul veniturilor publice este determinat de forma de proprietate asupra mijloacelor de producţie şi de sfera relaţiilor marfă - bani[1].

După cum se ştie, în prezent, cea mai mare parte a mijloacelor de producţie se află în patrimoniul regiilor autonome şi societăţilor comerciale cu capital de stat. O altă parte a mijloacelor de producţie aparţine producătorilor asociaţi în organizaţii cooperatiste, astfel că produsul muncii lor revine organizaţiilor respective. Aceste regii, societăţi şi organizaţii participă la **formarea veniturilor publice** cu o parte din venitul realizat. Ca atare, în condiţiile economico-sociale din România, fondurile destinate satisfacerii nevoilor publice provin, încă, în **proporţie covârşitoare,** de la regiile autonome, societăţile comerciale cu capital de stat şi organizaţiile cooperatiste.

În sfârşit, **populaţia** participă la fondurile publice cu o parte din veniturile sale. Ponderea acestei participări devine tot mai mare pe măsura extinderii privatizării în toate sectoarele economiei naţionale, ca o trăsătură specifică trecerii la economia de piaţă. Este o realitate că relansarea economică în perioada de tranziţie va fi, în mod indubitabil, generată de **sectorul privat** creat în economie, de gradul de privatizare a sistemului productiv. Fără existenţa unor agenţi economici privaţi, care să dispună de un cadru instituţional propice, nu putem accede la o relansare economică autentică. Intervenţia autorităţii publice prin instrumente şi modalităţi specifice tranziţiei, compatibile strategiei de reformă promovată, va trebui să fie benefică creării, extinderii şi dezvoltării sectorului privat autentic. În acest sens, **fiscalitatea** poate oferi instrumente necesare autorităţii publice pentru accelerarea procesului de privatizare şi, pe această bază, a declanşării

1. I. Văcărel, *Finanţele României,* Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1974, p. 90.

Scanned with OKEN Scanner

şi susţinerii relansării economice[1].

Totalitatea impozitelor şi taxelor provenite de la persoanele juridice şi persoanele fizice care alimentează bugetele publice formează **sistemul fiscal.**

Cu un sens oarecum similar, în practica fiscală se utilizează şi noţiunea de **fiscalitate**. Astfel, într-un recent dicţionar, fiscalitatea este definită ca fiind un "sistem de constituire a veniturilor statului prin redistribuirea venitului naţional cu ajutorul impozitelor şi taxelor, reglementat prin norme juridice"[2].

Sistemul fiscal (fiscalitatea) cuprinde o **diversitate de impozite**, taxe şi alte vărsăminte obligatorii, care afectează veniturile tuturor persoanelor fizice sau juridice, ponderea efortului fiscal fiind **suportate de mase**, mai ales prin intermediul preţurilor. În acest sens, afirmând că "stat fără impozite şi taxe, nu poate exista", profesorul Bistriceanu[3] analizează "povara fiscală" aşezată pe umerii salariaţilor. Pentru a se constata mai bine **impunerea excesivă a salariilor** şi a altor venituri salariale, se face o incursiune în trecut cu privire la impozitarea salariilor. Asfel, se arată că în anii 1940-1944, impozitul pe salarii era reglementat în cotă de 4-8%. După Revoluţia din decembrie 1989, începând cu anul 1991, cotele la impozitul pe salarii au ajuns până la 40%, iar peste un anumit venit lunar, cota este de 60%. Se consideră că **impunerea progresivă şi cu cote atât de mari este inechitabilă** şi afectează grav plata muncii prestate. Cu cât omul este mai calificat, munceşte mai mult, mai bine, obţine rezultate superioare şi are o contribuţie mai importantă la dezvoltarea economico-socială a ţării, cu atât impozitul direct din suta de lei salariu este mai mare. În plus, impunerea progresivă complică mult activitatea de calculare a impozitului de către agenţii economici.

Încheind analiza sa, profesorul Bistriceanu conchide că: " vorbind de **fiscalitate excesivă**, nu putem omite că salariatul plăteşte pe lângă impozitul direct şi impozite şi taxe indirecte (pe cheltuieli) ... Dacă din salariu scădem impozitele directe, contribuţiile etc, şi impozitele indirecte, constatăm că salariul rămas după plata tuturor impozitelor, taxelor etc. nu reprezintă - după calculele mele - mai mult de 30%. Iată de ce spuneam că există o fiscalitate excesivă. Din aceste motive, considerăm că **impo-**

1. Gh. Manolescu, *Fiscalitatea şi relansarea economică*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică, Bucureşti, nr. 1 - 2/1995, p. 125.
2. *Dicţionar de relaţii economice internaţionale,* coordonatori G. Marin, A. Puiu, Edit. Enciclopedică, Bucureşti, 1993, p. 278.
3. Gh. D. Bistriceanu, *Fiscalitate excesivă*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", nr. 5/1995, p. 23-24.

Scanned with OKEN Scanner

zitul pe salarii trebuie să fie calculat cu aplicarea unei cote proporţionale de 10-15%."

Împărtăşind concluzia reputatului profesor, trebuie să constatăm că **fiscalitatea pe ansamblul economiei româneşti** este împovărătoare, constituind, aşa cum se arăta într-un studiu recent[1], "un impediment major în relansarea şi dezvoltarea producţiei bunurilor şi serviciilor". Într-adevăr, nivelul total de 33% al fiscalităţii, alături de cotele ridicate la impozitul pe salarii, impozitele şi taxele locale, taxele vamale, taxe pe valoarea adăugată etc., influenţează nefavorabil activitatea economică în perioada de tranziţie spre economia de piaţă, când agenţii economici întâmpină numeroase dificultăţi.

În scopul obţinerii unui randament ridicat al sistemului fiscal, în condiţiile existente şi specifice ţării noastre, precum şi a altora angajate în procesul tranziţiei, se optează, printre altele, pentru **evitarea unei rate ridicate a fiscalităţii**, în raport cu PIB, considerându-se ca aceasta "pe termen mediu" să nu fie mai mare de 30%[2].

Politica fiscală, ca parte integrantă a politicii economice a statului, cuprinde ansamblul reglementărilor privind stabilirea şi perceperea impozitelor şi taxelor, caracterizând opţiunile statului în materie de impozite şi taxe. În acest context, politica fiscală se apreciază că trebuie să realizeze folosirea conştientă a întregului ansamblu de instrumente şi procedee cu caracter fiscal pentru **stabilirea nivelului şi structurii prelevărilor obligatorii**, operaţiilor impozabile, al regimului exonerărilor şi al deducerilor în procesul repartiţiei produsului social şi, în special, al venitului naţional pentru asigurarea rezervelor necesare bugetului de stat şi al administraţiilor locale, în scopul realizării obiectivelor politice, economice şi sociale din ţară[3].

Ca atare, ansamblul pârgiilor, procedeelor, instituţiilor de specialitate şi reglementările fiscale vor trebui orientate spre restructurarea şi dezvoltarea economiei româneşti[4].

Fiscalitatea excesivă, de care se plâng tot mai frecvent nu numai specialiştii şi unele organisme autonome, dar mai ales agenţii economici

---

1. *Fiscalitatea în România* - punct de vedere al Camerei de Comerţ şi Industrie a României, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 5/1995, p. 57 - 58.
2. R. Bălănescu, Fl. Bălăşescu, E. Moldovan, *Sistemul de impozite*, Editura economică, Bucureşti, 1994, p. 31.
3. *Ibidem, p. 27.*
4. Pentru detalii, vezu Lucian Croitoru, *Evoluţii şi evaluări privind politica fiscală românească*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 10/1995, p. 66 - 79.

Scanned with OKEN Scanner

şi presa de toate orientările, salariaţii şi investitorii în special străini conduce, în final, la decapitalizarea agenţilor economici, la încetinirea creşterii economice şi la sărăcirea populaţiei.

Iată de ce optăm pentru o politică fiscală care să nu fie îndreptată spre continua creştere a impozitelor, ci spre lărgirea bazei de impozitare. Mai exact, o dată cu scăderea stimulativă a impozitelor pe societate sau individ, să crească numărul persoanelor sau societăţilor subiecte ale impozitelor. Ca atare, diminuându-se impozitele, va creşte rentabilitatea. Existând mai mulţi investitori şi investiţii mai mari, va spori numărul subiecţilor impozabili şi volumul impozitelor colectate, deci o creştere a veniturilor publice. În acest fel politica fiscală, utilizarea impozitelor şi taxelor ca **pârghii de influenţare** a comportamentului macroeconomic, poate conduce la relansarea economiei.

De altfel, pe **plan internaţional** autorii optează pentru reducerea cotelor la impozite şi taxe la un nivel care să asigure acoperirea cheltuielilor publice în condiţii reale[1].

În acelaşi timp, **politica fiscală contribuie la dezvoltarea economică şi prin facilităţile fiscale** pe care le promovează, în măsura în care ele sunt corect orientate. În această privinţă este interesantă concluzia la care s-a ajuns în urma unei analize a politicii fiscale şi dezvoltării, în experienţa **ţărilor asiatice**. Concluzia acestei analize indică faptul că facilităţile fiscale pot în fapt să joace un rol pozitiv în atragerea de investiţii, dar numai dacă astfel de facilităţi sunt simple, clare şi bine definite[2]. Analiza menţionată se referă la ţări ca Sri Lanka, China, Korea, Singapore, Taiwan, Hong Kong, Tailanda, adică state aflate într-o rapidă şi intensă dezvoltare.

În sfârşit, dar nu în ultimul rând, credem că este necesară asigurarea unei **stabilităţi a sistemului fiscal**. Frecventele modificări şi completări ce se aduc reglementărilor fiscale crează greutăţi în cunoaşterea corectă şi aplicarea unitară a legislaţiei fiscale. În plus, crează o stare de neîncredere şi nesiguranţă investitorilor interni şi străini pentru soarta investiţiei pe care intenţionează s-o facă. Aceasta cu atât mai mult cu cât marea majoritate şi cele mai importante modificări şi completări se fac prin **ordonanţe ale Guvernului**, creîndu-se impresia că Guvernul abia aşteptă abilitarea pentru a emite ordonanţe fiscale care, ca proiecte de lege ar fi

1. Pero Jurcovic, *Current problems of fiscal system and fiscal policy*, în "Financijska Praksa" - Zagreb, nr. 14/1990, p. 267 - 282. A se vedea şi Lucia Tudose, *Sistemul fiscal în lumea arabă*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 11/1995, p. 62 - 63.
2. D. Mihajek, *Tax policy and Developement - the experience of the Asian countries,* în "Financijska Praksa" nr. 17 (6) - 1993 - Zagreb, p. 511 - 533.

Scanned with OKEN Scanner

trecut mai greu. Se reţine că prin această practică, nu numai că **Guvernul se transformă în organ legislativ**, limitând competenţele Parlamentului, dar se relevă împrejurarea că **ordonanţele nu pot avea calitatea (ca fond şi formă) pe care o are o lege**. Aceasta pentru că Guvernul adoptă proiectul de act normativ în forma pe care l-a elaborat în cadrul iniţiativei legislative, pe când Parlamentul dezbate, de obicei, în contradictoriu în ambele Camere proiectul de lege prezentat de Guvern. Se observă că unele ordonanţe cu caracter fiscal nici **nu mai sunt supuse aprobării** lor de către Parlament. În acest sens, un exemplu negativ îl constituie Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 care, deşi a fost publicată în luna august 1994 şi se aplică de la data de 1 ianuarie 1995, până la finele anului 1995 nu a fost aprobată de către Parlament[1], cu toate criticile ce i s-au adus după adoptarea ei.

În aceste condiţii, în acord cu alţi specialişti, **opinez** pentru a se renunţa la delegarea de competenţă legislativă Guvernului în materie fiscală, astfel încât actele normative fiscale, dat fiind şi impactul lor extern destul de important, să fie adoptate numai sub formă de lege.

Veniturile publice nu au o afectaţiune specială astfel că, după realizare, ele se depersonalizează şi sunt utilizate în vederea efectuării cheltuielilor publice.

2. PRINCIPIILE DE BAZĂ ALE SISTEMULUI FISCAL

Un sistem fiscal raţional are la baza sa un număr de principii fundamentale care, fie sunt expres definite sau menţionate de legislaţia fiscală, fie rezultă implicit din caracteristicile ce le cuprinde reglementarea respectivă. În doctrina fiscală **au fost formulate mai multe principii** care ar sta la baza unui sistem fiscal, atribuindu-le denumiri diferite deşi trăsăturile specifice ale lor erau asemănătoare[2]. Nu este interesul nostru să facem o prezentare a diferitelor opinii exprimate în această privinţă, urmărind doar să realizăm o prezentare de ansamblu a celor mai importante principii generale ale sistemului fiscal.

În acest scop, vom prezenta gruparea principiilor sistemului fis

1. Gh. Bistriceanu, *Competenţe legislative fiscale în România*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", nr. 7/1995, p. 3 - 4.
2. Spre exemplu, N. Hoanţă, în *Principii de modernizare a sistemului fiscal românesc*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 1 - 2/1995, p. 127, se referă la : neutralitate; stabilizare; efect stimulativ/nestimulativ; flexibilitate şi stabilitate; redistribuirea operativă a venitului şi avuţiei.

Scanned with OKEN Scanner

cal aparţinând unui economist de renume mondial, laureat al premiului Nobel, omul de ştiinţă **Maurice Allais**[1]. Acestea sunt:

- **individualitatea**: în cadrul unei societăţi democratice omul şi nu statul constituie obiectivul final şi preocuparea esenţială; ca urmare, fiscalitatea trebuie să constituie un mijloc de asigurare pentru deplina dezvoltare a personalităţii fiecărui cetăţean, corespunzător propriilor sale aspiraţii;

- **nediscriminarea**: impozitul să fie stabilit potrivit unor reguli unitare pentru toţi, fără discriminări, directe sau indirecte, faţă de unele grupe sociale; se poate afirma că este contrar principiului nediscriminării ca impozitele să fie percepute numai de la întreprinderile cele mai capabile, ale căror beneficii sunt în concordanţă cu seviciile efectuate, iar cele care înregistrează pierderi, datorită unei proaste administrări, să fie exceptate total sau parţial de la plata acestora;

- **impersonalitatea**; stabilirea şi prelevarea impozitului nu trebuie să implice cercetări de tip inchizitorial asupra vieţii persoanelor sau asupra gestiunii întreprinderilor, ţinând seama că finalitatea vieţii în societate trebuie să fie respectul persoanei umane şi deplina sa înflorire; o singură excepţie ar fi, totuşi, necesară şi anume cercetarea permanentă privind averea oamenilor politici; aplicarea acestui principiu conduce la preferinţa pentru impozite analitice calculate pe baza bunurilor luate în considerare ca atare, în locul impozitelor sintetice stabilite pe persoane;

- **neutralitatea**: impozitul nu trebuie să contravină unei mai bune administrări în economie, dimpotrivă, el trebuie să **stimuleze** realizarea unei economii mai eficiente; pornind de la cerinţele progresului economic, impozitul nu trebuie să se aplice beneficiilor care sunt obţinute în urma reducerii costurilor sau a mai bunei orientări a producţiei, întrucât aceste beneficii constituie motorul esenţial al unei economii de piaţă. Dacă unităţile sau participanţii la activitatea economică constată că beneficiile lor sunt impuse cu prea multă asprime, incitarea lor pentru o mai bună şi eficientă gestiune nu poate decât să se diminueze corespunzător;

- **legimitatea**: pe cât posibil, veniturile provenind din serviciile efectuate în folosul colectivităţii, cum sunt veniturile din muncă, veniturile provenind dintr-o mai bună gestiune sau din asumarea unor riscuri, trebuie să fie considerate ca "**legitime**", respectiv **meritate** şi să nu fie impozabile; totodată, pe cât posibil,fiscalitatea trebuie să taxeze acele venituri care nu

---

1. În lucrarea *Impozitul pe capital şi reforma monetară*, Editura Hermann - Paris, 1989. A se vedea sinteza prezentată în serial de I. Bati, "Proiect de anvergură pentru o economie de piaţă modernă (II), în ziarul "Dimineaţa" nr. 61 din 4 mai 1990.

Scanned with OKEN Scanner

pot fi considerate ca "legitime", adică veniturile care nu corespund unui serviciu efectuat în folosul societăţii şi deci sunt nemeritate;

- **lipsa de arbitrariu**: impozitul trebuie să fie prelevat potrivit unor **principii simple**, clare şi care să nu poată să dea loc nici unui arbitrariu; o democraţie veritabilă cere ca principiile generale ale sistemului fiscal să fie discutate în Parlament şi exclude posibilitatea punerii în aplicare a unui sistem complicat care, prin interpretări mai mult sau mai puţin arbitrare şi deciziile mai mult sau mai puţin discreţionare pe care le comportă, implică delegarea unei puteri excesive tehnocraţilor, fără răspundere politică şi care conduce la discriminări care contravin atât eficienţei, cât şi eticii.

Desigur că importanţa principiilor şi mai ales prioritatea unora sau altora dintre ele este determinată de epoca în care ne plasăm analiza, de evoluţia social - economică şi tradiţiile din fiecare ţară. În ce priveşte ţara noastră, să ne oprim puţin asupra perioadei posterioare Revoluţiei din decembrie 1989.

3. TRĂSĂTURILE NOULUI SISTEM FISCAL

Reglementările legale adoptate după Revoluţia din decembrie 1989 permit a se distinge câteva din caracteristicile noului sistem fiscal avute în vedere la realizarea **reformei fiscale**.

a) În primul rând, observăm că reforma fiscală ce se realizează în România are în vedere, în general, **condiţiile sociale şi economice specifice** etapei actuale de dezvoltare[1]. Astfel, sistemul fiscal este conceput pentru a corespunde cerinţelor impuse de reforma socială şi economică aflată în desfăşurare. Nu este posibil a se copia un sistem fiscal specific unor anumite state avansate, deoarece condiţiile economice şi sociale sunt esenţial diferite. În ţările avansate există o economie şi piaţă echilibrată, care s-a realizat după o îndelungată perioadă de dezvoltare şi după numeroase zguduiri şi alte evenimente pozitive şi negative. Un exemplu în acest sens îl constituie Uniunea Europeană, în cadrul căreia se militează intens, încă de la constituirea ei, pentru unificarea sistemelor fiscale naţionale. Cu toate încercările s-a reuşit doar o anumită armonizare fiscală, piedica în calea alinierii sistemelor fiscale reprezentând-o condiţiile diferite din cadrul ţărilor membre.

b) Prin reforma fiscală se urmăreşte a se construi un **sistem fis-**

1. Pentru detalii, a se vedea Lucia Bogomolov; Mihaela Toma, *Impozitul pe venitul personal în ţările aflate în tranziţie, în revista "Finanţe.Credit. Contabilitate", nr. 9/1995, p. 55.*

Scanned with OKEN Scanner

cal coerent, echitabil şi eficient. Ne referim la "construirea" unui sistem fiscal, deoarece regimul comunist nu avea nevoie de un astfel de sistem, urmărind un singur lucru: preluarea forţată de la agenţii economici, care erau într-o măsură preponderentă unităţi de stat, a întregului venit net care depăşea necesităţile minime - şi acestea planificate centralizat - ale întreprinderilor de stat. De aceea, regimul trecut a renunţat la definirea unui sistem fiscal coerent şi la clasificările şi principiile tradiţionale ale impunerii pentru a se masca cât mai bine metoda preluării forţate la bugetului statului, aproape integral, a venitului net obţinut de întreprinderile de stat. În raporturile cu sectorul cooperatist şi particular s-a aplicat o anumită politică fiscală, însă aceste sectoare aveau o pondere foarte redusă în economia naţională, astfel că aportul lor fiscal era neglijabil. Nu insistăm asupra trecutului, deoarece evoluţia istorică a sistemului fiscal a fost prezentată mai sus. Am făcut referire, pe scurt, la situaţia anterioară, pentru a se înţelege mai bine greutatea şi complexitatea măsurilor ce trebuie luate în cadrul reformei fiscale.

Este cunoscut că imediat după Revoluţia din 1989, a fost iniţiat cadrul legislativ al privatizării prin adoptarea unor măsuri de stimulare a privatizării, atât în ce priveşte sectorul de stat[1], cât şi în organizarea activităţilor economice pe baza liberei iniţiative[2] şi atragerii capitalului străin[3]. De asemenea, în domeniul agricol[4] a fost creat cadrul legal pentru extinderea, precum şi încurajarea sectorului privat. În aceste condiţii, apare necesară organizarea unui sistem fiscal coerent şi eficient[5], care să asigure **obţinerea, pe cale fiscală şi nu prin metode administrative**, a veniturilor necesare îndeplinirii drepturilor fundamentale ale cetăţenilor cu privire la învăţământ, sănătate, cultură şi artă, sport, apărare naţională şi ordine publică, ocrotire socială şi protecţie ecologică, precum şi pentru finanţarea unor acţiuni şi obiective economice de interes naţional, mai ales în domeniul infrastructurii.

c) În acest scop, prin reforma fiscală se tinde la **îmbunătăţirea**

---

1. Legea nr. 58/1991, în M.Of. nr. 169 din 16 august 1991.
2. Decretul-lege nr. 54/1990, în M.Of. nr. 20 din 6 februarie 1990.
3. Legea nr. 35/1991, republicată în M.Of. nr. 185 din 2 august 1993.
4. Legea fondului funciar nr. 18/1991, în M.Of. nr. 37 din 20 februarie 1991.
5. A se vedea, Fl. Oprişan, *Reforma fiscală*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 11/1995, p. 53 - 56; D. Bonciu, *Reforma fiscală în Europa de Est*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 8/1995, p. 58 - 64; D. Bonciu, *Reforma fiscală în Federaţia Rusă*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică, Bucureşti, nr. 9/1995, p. 59 - 61.

Scanned with OKEN Scanner

structurii impozitelor, prin **creşterea ponderii impozitelor directe**, în principal prin sporirea rolului impozitelor pe venit[1]. Se are în vedere ca impozitele să fie percepute direct de la persoanele fizice sau juridice care trebuie să suporte sarcina fiscală ce le revine în raport de averea ce posedă sau venitul pe care-l obţin. În acelaşi timp, urmează ca **ponderea impozitelor indirecte să scadă**, deoarece ele nu se stabilesc direct şi nominativ asupra contribuabililor, ci se percep asupra vânzării bunurilor, cu deosebire a celor de consum, sau executării unor lucrări (de construcţii etc.) ori prestării unor servicii (transport, activitate hotelieră, spectacole).

Astfel a fost instituit **impozitul pe salarii**[2], în locul impozitului pe fondul total de retribuire al unităţilor socialiste de stat (introdus prin Legea nr. 1/1977). Acest din urmă impozit a fost introdus în locul impozitului pe retribuţiile individuale plătite de unităţile socialiste, care a fost desfiinţat. Impozitul pe fondul total de retribuire avea caracterul unui impozit indirect, deoarece subiectul impunerii îl constituiau unităţile socialiste, spre deosebire de impozitul pe retribuţia individuală în care subiectul impunerii este fiecare salariat. Baza impozabilă o constituia fondul total de retribuire care cuprindea salariile tarifare, indemnizaţiile, primele şi orice alte drepturi salariale prevăzute de lege. Impozitul se determina prin aplicarea unor cote proporţionale, în principal între 14,50% şi 17,50%, diferenţiate pe ramuri, subramuri şi activităţi, la fondul total de retribuire. După cum se poate observa, impozitul avea un caracter static, deoarece se determina fără a se ţine seama de cuantumul salariului primit lunar de fiecare salariat (fiind favorizaţi cei cu salarii mari) şi nici de situaţia personală a contribuabilului. Impozitul pe salariul propriu-zis se datora numai de salariaţii angajaţi la persoanele fizice sau juridice particulare, române sau străine, astfel că avea o pondere redusă în veniturile fiscale ale bugetului de stat. **Impozitul pe salarii aplicat de la 1 aprilie 1991** are în vedere că, în condiţiile trecerii la economia de piaţă, este necesar ca impozitul pe salarii să asigure o impunere flexibilă şi care, totodată, să ţină seama de puterea contributivă a fiecărui salariat. Ca atare, noua reglementare a introdus impunerea salariilor lunare individuale, prin aplicarea unor cote de impozit progresive cuprinse între 6% şi 45%, pe tranşe de venit. În forma din noua reglementare, impozitul pe salarii a devenit unul dintre cele mai importante impozite pe venit. Spre exemplu, în Bugetul de stat pe anul 1995[3] impozitul pe salarii a fost dimensionat la suma de 3.512,7 miliarde lei şi reprezenta peste 44% din totalul

1. A se vedea N. Done, *Situaţia sistemelor fiscale şi contabile*, în revista "Impozite şi taxe" nr. 7/1995, p. 46 - 48.
2. Legea nr. 32/1991, republicată în M.Of. nr. 140 din 22 iunie 1993.
3. Aprobat prin Legea nr. 22/1995, în M.Of. nr. 53 din 22 martie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

impozitelor directe.

Îmbunătăţirea structurii impozitelor s-a realizat şi prin reglementarea **impozitului pe profit**[1]. Acest impozit a devenit necesar deoarece agenţii economici erau supuşi unui regim fiscal diferenţiat: unităţile de stat datorau impozit pe beneficiu, stabilit în cote progresive pe tranşe de rentabilitate; unităţile cooperaţiei meşteşugăreşti datorau un impozit pe venit stabilit în cote progresive; unităţile cooperaţiei de consum şi unităţile economice ale organizaţiilor plăteau un impozit proporţional; întreprinderile mici şi asociaţiile cu scop lucrativ particulare suportau un impozit pe beneficiu în cote progresive; societăţile comerciale cu participare străină plăteau un impozit pe benficiu în cotă fixă. Aceste impozite prevăzute în acte normative diferite determinau ca, la acelaşi nivel de profit obţinut, agenţii economici din diverse domenii de activitate să datoreze un impozit în cuantum dife-renţiat. Era, deci, necesară crearea unui cadru juridic unitar, care să asi-gure aplicarea principiului reformei fiscale de **repartizare echitabilă a sarcinii fiscale** asupra tuturor agenţilor economici, adică aceştia să participe la formarea resurselor financiare şi fiscale ale statului în raport cu mărimea profitului obţinut de fiecare în parte. Impozitul este datorat de toţi agenţii economici care realizează profit din activitatea lor. În noua concepţie, impozitul pe profit are configuraţia clară a unui impozit direct care contribuie la creşterea ponderii impozitelor directe în sistemul fiscal român. În Bugetul de stat pe anul 1995, impozitul pe profit a fost dimensionat la suma de 4.284,4 miliarde lei, reprezentând 55% din veniturile prevăzute sub forma impozitelor directe.

Reforma fiscală urmăreşte, în acelaşi timp, perfecţionarea rolului şi funcţiilor **impozitelor indirecte**. În cadrul acestora **impozitul pe circulaţia mărfurilor** deţinea o pondere importantă, astfel că reglementarea lui a suferit importante îmbunătăţiri. Astfel, a fost lărgită sfera subiecţilor impunerii, astfel încât toţi agenţii economici care livrau produse, executau lucrări sau prestau servicii, datorau impozitul pe circulaţia mărfurilor, devenind astfel o formă de manifestare a impozitului pe cifra de afaceri. Menţionăm că era prima dată, după o lungă perioadă de timp, când acest impozit se datora de toţi agenţii economici, înlăturându-se deosebirile de regim în raport cu tipul sau forma de proprietate a subiecţilor impunerii. Ca atare, au devenit subiecţi ai impunerii, pe lângă persoanele juridice, şi persoanele fizice, inclusiv întreprinzătorii particulari. Ponderea impozitului era reflectată de poziţia sa în Bugetul administraţiei centrale de stat pe anul

---

1. Legea nr. 12/1991, în M. Of. nr. 25 din 31 ianuarie 1991. Înlocuită prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, în M. Of. nr. 246 din 30 august 1994.

Scanned with OKEN Scanner

1991, fiind stabilit la suma de 157,0 miliarde lei, ceea ce reprezenta 96,7% din impozitele indirecte (faţă de 34,8% în anul 1990, când avea o sferă mai restrânsă atât în ce priveşte subiecţii impozabili, cât şi baza impozabilă).

După cum este cunoscut, de la data de 1 iulie 1993, impozitul pe circulaţia mărfurilor a fost înlocuit cu **taxa pe valoarea adăugată**[1], care reprezintă un impozit indirect modern, pe care îl vom examina în alt capitol[2].

Reforma fiscală s-a extins şi la alte impozite şi taxe, dar pe care, având o pondere mai redusă în sistemul fiscal român, nu le vom trata în mod distinct, ci doar le vom menţiona. Este vorba de modificări importante, spre exemplu, ale impozitului pe venitul agricol, taxelor vamale, taxelor de timbru, ale contribuţiei pentru asigurări sociale.

Încheind tratarea structurii impozitelor considerăm că este necesar să arătăm că, în bugetul de stat pe anul 1995, impozitele directe deţineau o pondere de 54%, în timp ce impozitele indirecte 45%, ceea ce demonstrează o structură echilibrată.

d) Reforma fiscală urmăreşte, pentru realizarea unei cât mai bune structuri a impozitelor, aplicarea **principiilor impunerii**[3]. Să examinăm modul de aplicare ale unora dintre acestea în reglementările adoptate după Revoluţia din Decembrie 1989.

Repartizarea sarcinilor fiscale a urmărit, în general, respectarea în mare măsură a **principiului echităţii**, a justiţiei sociale. Astfel, la impozitul pe salarii s-a realizat o egalitate prin impozit, deoarece s-a făcut diferenţierea sarcinii fiscale de la un contribuabil la altul în funcţie de criterii economice şi sociale, cum sunt: mărimea absolută a materiei impozabile şi situaţia personală a subiectului impozabil. În ce priveşte impozitul pe profit, s-a reuşit o egalitate în faţa impozitelor, deoarece impunerea s-a făcut pentru toate activităţile economice, realizându-se aşa - numita **neutralitate** fiscală.

Structura impozitelor s-a încercat a se determina astfel încât să faciliteze folosirea politicii fiscale în legătură cu obiectivele **stabilizării creşterii**[4]. În vederea stimulării agenţilor economici români şi străini în investirea de capital în domeniile prioritare ale economiei româneşti, impozitul aferent profitului utilizat cu caracter productiv sau pentru protejarea

1. O.G. nr. 3/1992.
2. A se vedea Cap. V, Secţiunea a II - a.
3. Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, 1973, p. 193 şi urm.
4. I. Văcărel, *Finanţele publice. Teorie şi practică*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 106 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

mediului înconjurător se **reduce** cu 50%.

În cazul **impozitului pe salarii** se acordă scutire de impozit pentru veniturile lunare de până la 78.700 lei, venituri realizate de salariaţi la unitatea unde au funcţia de bază.

În cadrul reformei fiscale se tinde ca noul sistem fiscal să permită o **administrare eficientă şi nearbitrară şi să fie pe înţelesul contribuabilului**. La introducerea impozitului pe salarii şi a impozitului pe profit s-a avut în vedere **randamentul lor** - în principiu - **ridicat**, deoarece ambele au caracter universal, fiind datorate de toate persoanele fizice, respectiv toţi agenţii economici care realizează venituri din salariu sau profit, după caz, şi cuprind întreaga materie impozabilă. În acelaşi timp, posibilitatea de evaziune sau fraudă fiscală este mai redusă şi **nu se reclamă cheltuieli mari de percepere a impozitelor** stabilite (mai ales în cazul impozitului pe salarii, care se reţine şi se varsă la stat de către cel ce angajează). În plus, ambele impozite sunt **relativ stabile**, fiind supuse în măsură controlabilă oscilaţiilor determinate de conjunctura economică. În acest scop, spre exemplu, prin hotărâre a guvernului, tranşele de venit lunar impozabil pot fi modificate o dată cu indexarea salariilor, în raport de indicii de indexare stabiliţi de guvern. Prin modul în care sunt concepute noile reglementări legale având ca obiect impozite şi taxe, ele **sunt accesibile pentru contribuabili**, nefiind necesare cunoştinţe de specialitate pentru a fi înţelese[1].

Costul administrării şi al sistemului de constrângere este relativ redus. Acesta întrucât, spre exemplu, impozitul pe salarii se calculează, reţine şi varsă de către patron, iar impozitul pe profit, accizele şi taxa pe valoarea adăugată trebuie să se calculeze şi să se verse în termenul legal de către înşişi subiecţii impunerii. Totodată, sunt prevăzute **majorări de întârziere** pentru nerespectarea termenelor de plată şi sancţiuni pentru evaziunea sau frauda fiscală. În consecinţă, aparatul fiscal este chemat numai să verifice modul de determinare corectă şi completă a bazei impozabile, a cuantumului impozitului şi a majorărilor de întârziere, precum şi să aplice sau propună sancţiunile legale în caz de evaziune sau fraudă fiscală.

---

1. Asupra necesităţii simplificării impozitării se insistă şi în alte state fost socialiste. A se vedea Bozidar Jelnic, *Osnove Rationalnog Poreznog Sustava* (Principii de bază ale unui sistem fiscal raţional), în "Znanstveni Radovi", Zagreb, nr. 4/1993, p. 337.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a III-a
Categorii de impozite şi de contribuabili

1. CLASIFICAREA IMPOZITELOR ŞI TAXELOR

Impozitele şi taxele aplicate în orice orânduire sau etapă, ori ţară sunt eterogene, atât din punct de vedere al particularităţilor de fond, cât şi din punct de vedere al formei. Evoluţia fiscală din fiecare ţară conduce la modificări în ce priveşte categoriile de impozite şi taxe, cuantumul şi destinaţia lor, precum şi modul de aşezare şi percepere. Ţinând seama de **marea diversitate de forme** pe care le-au avut şi le au impozitele şi taxele în diferite etape ale ţării, ele **pot fi grupate** în funcţie de mai multe **criterii.**

În funcţie de **forma** în care se obţin de către stat, întâlnim:

a) impozite în natură, având forma prestaţiilor sau dărilor în natură, fiind specifice şi frecvente în orânduirile sclavagistă şi feudală;

b) impozite pecuniare (în bani), care îmbracă forma bănească de percepere. Au o aplicare izolată, sporadică în orânduirile sclavagistă şi feudală, dar devin preponderente în capitalism, o dată cu extinderea relaţiilor marfă - bani.

În funcţie de **obiectul impunerii**, impozitele şi taxele pot fi divizate în următoarele trei categorii:

a) impozite şi taxe pe avere, cum sunt, spre exemplu, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri[1];

b) impozite şi taxe pe venit, care se stabilesc şi se percep asupra veniturilor contribuabililor, persoane fizice sau juridice. Aceste impozite şi taxe se realizează sub forma impozitului pe salarii[2], impozitului pe profit[3] etc.;

c) Impozite sau taxe pe cheltuieli, pentru limitarea sau frânarea unor cheltuieli, cum este, spre exemplu, impozitul suplimentar pentru depăşirea fondului total destinat plăţii salariilor[4].

După **modul de percepere**, distingem **cea mai importantă grupare** a impozitelor şi taxelor, atât din punct de vedere teoretic, cât şi practic, fapt pentru care o regăsim în toate lucrările de specialitate şi, în ge-

1. Legea nr. 27/1994.
2. Legea nr. 32/1991, republicată.
3. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.
4. Legea nr. 14/1991 (art. 8).

Scanned with OKEN Scanner

neral, în legislaţiile fiscale. Este vorba de clasificarea în:

a) impozite directe, care se stabilesc şi se percep nemijlocit de la persoanele fizice sau juridice pentru veniturile sau bunurile prevăzute de lege; exemplu: impozitul pe profit; impozitul pe salarii;

b) impozite indirecte, care se stabilesc asupra vânzării de bunuri sau prestării unor servicii (spectacole, operaţii bancare, transport etc.) sau executării de lucrări. În general, aceste impozite sau taxe sunt incluse în preţul mărfurilor, serviciilor sau lucrărilor, astfel că se suportă de consumatori sau beneficiarii acestora, după caz, deci de alte persoane fizice sau juridice decât subiectul impozabil. Exemplu: taxa pe valoarea adăugată.

La rândul lor, **impozitele directe** pot fi grupate, în funcţie de criteriile avute în vedere la stabilirea şi perceperea lor, după cum urmează:

a) impozite reale, stabilite asupra unor obiecte materiale (case, terenuri, produse etc.). Sunt denumite şi **obiective sau pe produs**, întrucât se stabilesc asupra produsului, obiectului impozabil, fără a se avea în vedere situaţia persoanei contribuabilului; exemplu: impozitul pe clădiri;

b) impozite personale, care au în vedere, în principal, persoana contribuabilului, în conexiune cu veniturile sau averea sa, ori indiferent de acestea. Datorită acestor trăsături specifice, impozitele personale sunt denumite, uneori, **subiective**. Exemplu: impozitul pe salarii.

În acelaşi timp, **impozitele indirecte** sunt categorisite, în raport de diferite caracteristici, în:

a) impozite sau taxe de consumaţie, percepute asupra produselor şi serviciilor de primă necesitate, prin adăugarea lor la preţul de vânzare. Unele sunt stabilite, spre exemplu, la băuturi alcoolice, tutun, produse petroliere, sare, chibrituri, zahăr, făină etc. şi asupra unor servicii, mai ales locale, cum sunt serviciile hoteliere, transporturile în comun şi altele. În ţara noastră, aceste taxe au fost desfiinţate pe data de 1 ianuarie 1949, dar au fost reintroduse de la data de 1 decembrie 1991[1]; exemplu: taxa pe valoarea adăugată, accizele;

b) monopolurile fiscale, modalitate de impunere constând în dreptul exclusiv al statului asupra producţiei, vânzării sau producţiei şi vânzării anumitor produse, cum sunt, spre exemplu, chibriturile, sarea, băuturile alcoolice, tutunul etc.;

c) taxe vamale, stabilite asupra mărfurilor exportate, importate sau tranzitate pe teritoriul unui stat;

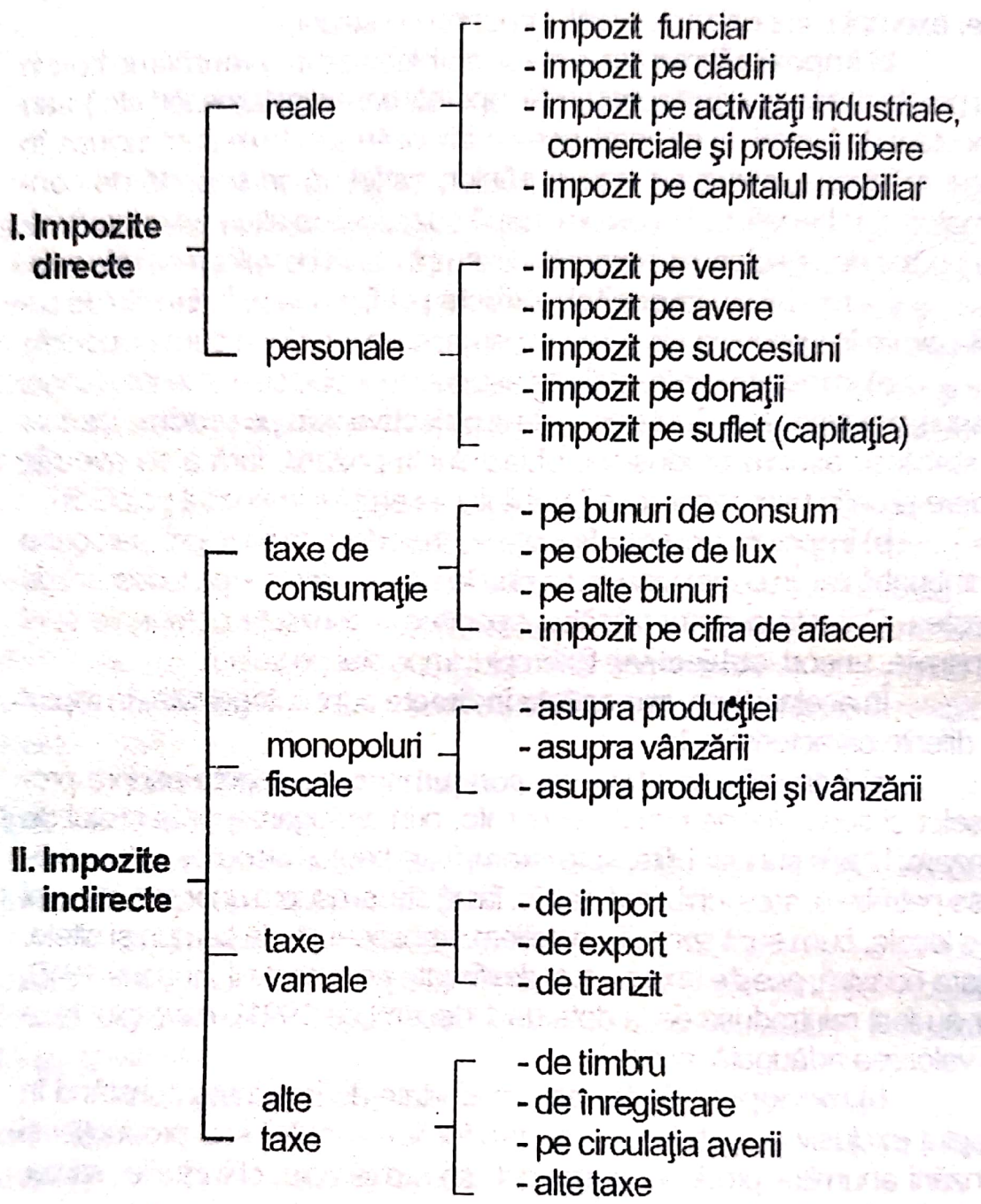
d) alte impozite sau taxe, cum ar fi cele de timbru, înregistrare,

1. Hotărârea Guvernului nr. 779/1991 privind impozitul pe circulaţia mărfurilor şi accizele, în M.Of. nr. 224 din 30 noiembrie 1991; înlocuită prin Legea nr. 42/1993.

Scanned with OKEN Scanner

pe circulaţia averii etc.

O schemă a principalelor impozite şi taxe directe şi indirecte utilizate pe scară largă în practica fiscală ar putea fi următoarea[2]:



În funcţie de **scopul** urmărit, avem următoarele categorii de impozite:

a) impozite **financiare**, a căror stabilire are loc în vederea obţine-

1. A se vedea Iulian Văcărel, *Finanţele publice. Teorie şi practică*, Editura Ştiinifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 121.

Scanned with OKEN Scanner

rii de venituri publice, cum sunt impozitul pe venit şi impozitul pe cifra de afaceri (sau taxa pe valoarea adăugată);

b) impozite **de ordine**, care au ca scop limitarea unor activităţi, realizarea unor ţeluri de altă natură decât cel fiscal (impozitul pe celibat, prin care se urmăreşte stimularea sporirii natalităţii).

În raport de **frecvenţa** de realizare, impozitele pot fi grupate în **permanente**, care au o anumită regularitate în aşezare şi percepere, fiind anuale sau lunare, precum şi incidentale (întâmplătoare), care se stabilesc şi se percep o singură dată (impozitul pe averea şi câştigul de război).

Ţinând seama de **nivelul la care se administrează**, impozitele şi taxele pot fi:

a) federale sau **ale statelor** (landurilor, cantoanelor) membre ale federaţiei, ori ale statului (în cazul statelor cu structură unitară);

b) **locale** - ale provinciilor, departamentelor, judeţelor, oraşelor, comunelor.

Teoria şi practica fiscală cunoaşte şi **alte clasificări** ale impozitelor şi taxelor, dar pentru cercetarea noastră credem că grupările prezentate mai sus sunt suficiente.

2. CATEGORIILE DE CONTRIBUABILI ŞI IMPOZITELE DATORATE DE ACEŞTIA

Contribuabilii pot fi grupaţi în **două mari categorii**: persoane juridice; persoane fizice.

2.1. Persoanele juridice, la rândul lor, pot fi grupate, din punct de vedere fiscal, în:

I. Persoane juridice propriu-zise, categorie în care se cuprind:

A. Persoanele juridice **cu activitate economică**, cum sunt:

1. regiile autonome
2. societăţile comerciale
3. organizaţiile cooperatiste
4. alţi agenţi economici organizaţi ca persoane juridice.

B. Persoanele juridice **fără scop lucrativ**, cum sunt:

1. instituţiile publice
2. organizaţiile sociale
3. asociaţiile de cetăţeni
4. fundaţiile

II. Unităţi economice fără personalitate juridică, categorie

Scanned with OKEN Scanner

care cuprinde:

1. unităţi economice aparţinând unor persoane juridice

2. asociaţia în participaţie (art. 251-256 din Codul comercial)

3. Societatea de drept civil (art. 1491-1531 Cod civil).

III. Societăţile străine, reprezentate prin:

1. societăţi străine;

2. filiale ale societăţilor străine.

Contribuabilii din **grupele I şi II** de mai sus **datorează** următoarele impozite şi taxe:

A. Taxa pe valoarea adăugată şi accize.

B. Impozitele pe profit, cuprinzând:

- impozitul pe profitul propriu-zis;
- impozitul pe dividende de la societăţile comerciale.

C. Contribuţia pentru asigurările sociale.

D. Taxa pentru scoaterea definitivă din circuitul agricol a terenurilor aflate în extravilan şi taxa pentru folosirea terenurilor în alte scopuri decât pentru producţia agricolă sau silvică.

E. Impozitul pe clădiri.

F. Alte impozite şi taxe, cum sunt, spre exemplu:

- taxa asupra mijloacelor de transport;
- impozitul pe terenuri;
- taxe vamale;
- taxe de înregistrare;
- taxe locale;
- taxe de timbru.

Contribuabilii din **grupa a III-a** datorează:

a) impozit pe unele venituri specifice realizate de nerezidenţi[1] (Decretul nr. 276/1973, modificat prin Decretul nr. 125/1977)

b) impozit pe venitul reprezentanţelor firmelor comerciale străine;

c) unele impozite şi taxe prevăzute la lit. A, B, C, D, E şi F de mai sus.

Unele impozite şi taxe menţionate mai sus se aplică şi **persoanelor fizice**, cum sunt, spre exemplu: taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, taxa asupra mijloacelor de transport.

Trebuie de asemenea precizat că nu toate impozitele şi taxele din lista de mai sus se aplică tuturor contribuabililor menţionaţi în grupele I, II

1. A se vedea I. Condor, Gh. Nicolescu, *Impozitele şi taxele din România. Procedura fiscală*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1983, p. 110 - 111.

Scanned with OKEN Scanner

şi III de mai sus.

2.2. Persoanele fizice rezidente sau nerezidente datorează diferite impozite şi taxe. Este dificil să se facă o grupare a diferitelor categorii de impozite şi taxe datorate de persoanele fizice. Referindu-ne în general, putem constata că toţi salariaţii sunt subiecţi ai **impozitului pe salarii** şi toate persoanele fizice care obţin câştiguri (meşteşugari, intelectuali şi agricultori) sunt subiecţi ai **impozitului pe venit**.

Principalele impozite datorate de persoanele fizice sunt cele pe venit şi pe avere.

Impozitele şi taxele datorate de persoanele fizice şi juridice vor fi tratate concret în capitolele ce urmează.

2.3. Categoriile cele mai frecvente de impozite şi taxe utilizate în **sistemele fiscale naţionale europene** sunt următoarele:

A. Impozitele pe venit, cuprinzând:
- impozitul(ele) pe venitul/profitul întreprinderilor/societăţii/companiei.
- impozitul(ele) pe veniturile persoanelor fizice (ex. impozitul pe salarii).

B. Contribuţii pentru asigurări sociale (denumite, în general, contribuţii pentru securitate socială).

C. Impozite pe avere, cum sunt:
- impozite pe bunuri imobile/terenuri;
- impozite pe capital/valoare;
- impozite pe succesiuni şi donaţii;
- impozite pe transferul capitalului.

D. Impozite şi taxe pe bunuri/mărfuri, cum sunt:
- impozite pe circulaţia bunurilor sau pe vânzări (în special taxa pe valoarea adăugată)
- impozite/taxe de consumaţie
- impozite asupra producţiei
- impozite pentru protecţia mediului înconjurător.

E. Taxe vamale.

F. Taxe de timbru.

G. Alte impozite sau taxe.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a IV-a
Definiţii fiscale

Legislaţia fiscală română nu conţine anumite definiţii generale exprese pentru diferite noţiuni utilizate pentru a descrie obligaţiile fiscale la care sunt supuse persoanele juridice sau fizice şi nici elementele acestor plăţi către bugetul public. Formularea unor astfel de concepte, care sunt luate în considerare în legile fiscale, reprezintă o componentă a sistemului doctrinei fiscale române. Pentru instituirea fiecărui impozit sau taxă, legea se referă expres la câteva elemente, cum sunt, spre exemplu: subiectul impozabil (contribuabilul); obiectul sau baza impozabilă; cotele de impunere; aşezarea impunerii etc.

Vom prezenta succint câteva noţiuni fiscale generale necesare pentru înţelegerea principalelor elemente ale obligaţiei fiscale, urmând ca acestea să fie detaliate în alt capitol.

1. Subiectul impozabil (contribuabilul) este o persoană obligată direct (personal), potrivit legii, să suporte plata unui impozit, taxă sau alt venit public. Subiectul impozabil poate fi o persoană fizică sau o persoană juridică, care posedă bunuri sau realizează venituri pentru care legea prevede obligaţia plăţii unui impozit, taxă sau altă obligaţie de plată către bugetul public. Persoanele fizice sau juridice străine, care obţin venituri impozabile sau deţin bunuri impozabile pe teritoriul ţării, sunt obligate să plătească - în general - aceleaşi impozite ca şi persoanele române.

2. Plătitorul de impozit este persoana obligată să efectueze calcularea şi plata impozitului, taxei sau altui venit public. În primul rând, plătitorul este însuşi subiectul impozabil (contribuabilul) care - în general - are îndatorirea personală atât de a suporta propria obligaţie fiscală, cât şi de a plăti efectiv impozitul **datorat**.

În unele cazuri **o altă persoană** este obligată, împreună cu sau separat de subiectul impozabil, la calcularea, reţinerea şi vărsarea la bugetul public a impozitului datorat. Astfel, spre exemplu, subiectul impozabil este persoana care primeşte salariu pentru munca prestată, iar persoana juridică sau fizică care l-a angajat este răspunzătoare pentru calcularea, reţinerea şi plata impozitului pe salarii datorat bugetului public. O altă persoană decât contribuabilul are o astfel de răspundere numai dacă legea o prevede expres. În sfârşit, în al treilea rând, plătitorul de impozit este **cesionarul**[1].

---

1. A se vedea, în acest sens şi O.G. nr. 11/1996, în M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

Mai exact, în unele cazuri când subiectul impozabil nu poate sau nu vrea să execute personal propria sa obligaţie fiscală, iar măsurile de urmărire luate contra lui sunt fără succes, legea prevede că obligaţia subiectului impozabil va fi înlocuită de răspunderea celei de a treia persoane, care este denumită garant.

Plătitorul persoană fizică sau juridică, în cele trei situaţii menţionate mai sus, este obligat să facă plata impozitului la organele fiscale (care trebuie să perceapă impozitele de la plătitori şi să le vireze la bugetul public).

3. Baza impozabilă[1] este noţiunea utilizată pentru a desemna suma asupra căreia se aplică o cotă de impozit pentru a se determina cuantumul impozitului datorat. În realitate, baza impozabilă este o sumă rezultată după efectuarea tuturor deducerilor legale şi facilităţilor aplicabile. Spre exemplu, în cazul impozitului pe clădiri, baza impozabilă este fie valoarea suprafeţei construite, chiria plătită sau costul pentru folosinţa clădirii.

În ţara noastră este utilizată şi noţiunea de "**obiect impozabil**", care se referă la fenomenul economic prevăzut de lege, pe baza căruia se stabileşte obligaţia fiscală (spre exemplu, venitul sau cifra de afaceri[2] obţinute din activităţile economice sau proprietate).

4. Cota de impunere[3] se exprimă într-o sumă fixă sau un procent care se aplică asupra bazei impozabile şi cu ajutorul căreia se calculează suma impozitului datorat. Cuantumul concret al impozitului de plătit este determinat în funcţie de cuantumul bazei impozabile şi de mărimea cotei de impozit sau taxă. Cotele de impunere utilizate în practica fiscală română sunt diferenţiate după natura venitului sau bunului impozabil şi, uneori, după categoriile de plătitori.

Sunt utilizate **două categorii de cote de impozite** sau taxe: fixe şi procentuale. **Cotele fixe** sunt determinate în sumă egală (fixă) pe o anumită mărime a venitului sau bunului impozabil, cum sunt, spre exemplu, taxele asupra mijloacelor de transport. **Cotele procentuale** reprezintă un anumit procent din venitul sau valoarea bunului impozabil. Se aplică numai la bazele impozabile exprimate valoric, în bani[4].

5. Rezident/nerezident. Rezidenţa este o condiţie pentru a fi impus la un impozit. În mod obişnuit, un contribuabil rezident este impus

1. A se vedea *International Tax Glossary*, IBFD Amsterdam, 1992, p. 266.
2. Indicator sintetic economico-financiar care exprimă volumul veniturilor obţinute de o unitate economică, de o firmă, pe baza operaţiunilor comerciale efectuate într-o anumită perioadă de timp, de obicei un an.
3. A se vedea Capitolul VII.
4. Pentru detalii, a se vedea I. Condor, Gh. Nicolescu, *Op. cit.*, p. 123 - 124.

Scanned with OKEN Scanner

asupra întregului venit sau alt element impozabil. Spre exemplu, în unele ţări un rezident va fi impozitat asupra veniturilor din toate sursele, în timp ce un nerezident va fi impus numai asupra venitului realizat din surse din interiorul jurisdicţiei fiscale. Unele ţări nu definesc rezidenţa în legislaţia lor fiscală, lăsând să fie definită sau clarificată de practică sau precedente judiciare. Alte state însă stabilesc norme care definesc condiţiile în care o persoană este tratată ca un rezident sau ca un nerezident[1].

Rezidenţa în România constituie o condiţie pentru a fi subiect al impunerii la unele impozite şi taxe. Conform legislaţiei române, prin **rezident** se înţelege o persoană juridică română sau orice persoană fizică care este domiciliată în România, sau care este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care depăşesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni **începând sau sfârşind** în anul calendaristic vizat, precum şi asocieri dintre persoane fizice române şi persoane juridice române care nu dau naştere unei persoane juridice[2]. În acelaşi timp, potrivit legii române, **nerezidenţii** sunt persoanele juridice străine sau orice persoană fizică care este domiciliată în străinătate şi/sau se află în România pentru o perioadă sau perioade care nu depăşesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni începând sau sfârşind în anul calendaristic vizat[3].

Trebuie remarcat că reglementările fiscale române aplică **principiul nediscriminării**, astfel încât impunerea veniturilor şi bunurilor are loc fără a se face, de regulă, deosebire dacă contribuabilul este rezident sau nerezident.

6. Sediu permanent. Noţiunea este utilizată în convenţiile de evitare a dublei impuneri (deşi poate fi, de asemenea, utilizată în legislaţia fiscală naţională). Ea urmăreşte să determine când un întreprinzător nerezident este impozabil într-o ţară; adică, o întreprindere dintr-o ţară nu va putea fi obli-gată la plata unui impozit pe venit al unei alte ţări dacă nu are un "sediu permanent" prin care îşi conduce afacerile în celălalt stat. Noţiunea de sediu permanent defineşte nivelul condiţiilor necesare de existenţă şi contacte într-un stat care aplică impozitarea la sursă a venitului. Un sediu permanent este definit în mod obişnuit un loc al conducerii, o sucursală, un birou, o fabrică, un atelier, o mină, o carieră sau alt loc de extracţie de resurse naturale, sau un şantier de construcţii sau un proiect de montaj care

1. A se vedea, *International Tax Glossary*, IBFD Amsterdam, Second Edition, 1992, p. 210.
2. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, în M.Of. nr. 246 din 31 august 1994 (art. 12 alin. 5) şi Hotărârea Guvernului nr. 759/1995, în M. Of. nr. 231 din 6 octombrie 1995 (art. 20).
3. Art. 1 alin. 2 din Decretul nr. 276/1973, modificat prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 (art. 12 alin. 5).

Scanned with OKEN Scanner

există o anumită perioadă (6 la 12 luni), iar în anumite circumstanţe un agent sau o reprezentanţă permanentă[1].

Noţiunea de "sediu permanent" este utilizată în cele peste 50 de **convenţii internaţionale pentru evitarea dublei impuneri** încheiate de România cu alte state. În aceste convenţii, sediul permanent este. în mod obişnuit, definit ca fiind un loc al conducerii, o sucursală, un birou, o fabrică, un atelier, o mină etc. care există pentru o perioadă de 6 la 12 luni.

În prezent, însăşi **legislaţia română** oferă o definiţie şi a sediului permanent. Conform definiţiei legale, prin sediu permanent se înţelege locul prin intermediul căruia orice activitate a unei persoane fizice sau juridice străine este, total sau parţial, condusă direct sau prin intermediul unui agent dependent. **Sediul permanent include**: un birou, inclusiv de conducere, o sucursală, o agenţie, o fabrică, un magazin, un atelier, o mină, un loc de extracţie a gazelor şi petrolului sau orice alt loc din care se extrag resurse naturale. Un şantier de construcţii sau un loc unde au fost aduse echipamente pentru construcţii, un proiect de montaj sau de instalare, activităţile de supraveghere, consultanţă şi furnizare de servicii pentru acelaşi proiect sau proiecte conexe, devin sediu permanent dacă au o durată mai mare de 12 luni[2].

7. Evaziune fiscală. Noţiunea este aplicată la evitarea (omiterea) impozitării prin mijloace nelegale, respectiv contribuabilul plăteşte mai puţin impozit decât este obligat în mod legal. Evaziunea fiscală poate fi realizată prin omiterea venitului sau tranzacţiilor impozabile din declaraţiile de impunere, omiterea de a face declaraţia, tranzacţii false sau reducerea sumei corect datorată prin declaraţie falsă sau denaturare frauduloasă. **Elementul de nelegalitate** deosebeşte evaziunea fiscală de evitarea impozitării (impunerii)[3].

Noţiunea de evaziune fiscală este utilizată în legislaţia fiscală naţională cu sens mai larg sau mai restrâns, în raport de practica fiscală şi politica represivă din fiecare ţară[4].

---

1. Pentru detalii a se vedea: *The Taxation of Permanent Establishments (Impozitarea sediilor permanente)*, IBFD Amsterdam, 1993; Philip Baker, *Double taxation agreements and International Tax Law (Acorduri de dublă impunere şi dreptul fiscal internaţional)*, Sweet and Maxell London, 1991, p. 100 şi urm.
2. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, în M. Of. nr. 246 din 31 august 1994 (art. 12 alin. 4).
3. *International Tax Glossary*, IBFD, Amsterdam, 1992, p. 92.
4. Pentru detalii, a se vedea, Iulian Văcărel, *Relaţii financiare internaţionale*, Editura Academiei Române, Bucureşti, 1995, p. 156 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

În România, evaziunea fiscală cunoaşte o definire legală. Astfel, potrivit Legii nr. 87/1994, evaziunea fiscală constă în sustragerea, prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor şi a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare de către persoane fizice şi persoane juridice, române sau străine[1]. Evaziunea fiscală este sancţionată contravenţional şi penal, în raport de gravitatea abaterii financiare comisă[2].

1. Lege pentru combaterea evaziunii fiscale, în M. Of. nr. 299 din 24 octombrie 1994. A se vedea D.D. Şaguna, M.E. Tutungiu, *Evaziunea fiscală*, Editura Oscar Print, Bucureşti, 1995.
2. A se vedea, D. D. Şaguna, M. E. Tutungiu, *op. cit*, p. 10 şi urm., D. Clocotici, Gh. Gheorghiu, *Evaziunea fiscală*, Lumina Lex Bucureşti, 1995, p. 21 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V
IMPOZITAREA PERSOANELOR JURIDICE

Secţiunea I
Impozitarea profitului

1. Consideraţii preliminare

1.1. Instituirea impozitului pe profit

Reforma fiscală, componentă a reformei economice şi sociale, urmăreşte construirea unui sistem fiscal coerent, echitabil şi eficient pentru a putea face faţă cerinţelor tranziţiei la economia de piaţă.

Ne referim la "**construirea**" unui sistem fiscal, deoarece regimul comunist a renunţat chiar şi la clasificările şi principiile tradiţionale ale impunerii pentru a se masca cât mai bine metoda de comandă a preluării forţate la buget a întregului venit net ce depăşea necesităţile minime ale întreprinderilor de stat (care deţineau peste 77% din avuţia naţională acumulată). Numai în raporturile statului cu sectorul cooperatist şi cel particular, s-a aplicat o anumită politică fiscală, însă acestea aveau o pondere redusă în economia naţională, astfel că aportul lor fiscal era neglijabil. Din această cauză va fi dificil a se edifica un nou sistem fiscal închegat şi eficient. Totuşi se impune a fi făcute toate eforturile în acest sens, întrucât în condiţiile trecerii la economia de piaţă, când agenţii economici sunt autonomi, statul nu-şi poate procura veniturile necesare acoperirii nevoilor publice prin **metode administrative**, de comandă, ci numai prin **pârghii fiscale**.

Printre cele mai importante şi noi măsuri de construire a unui sistem fiscal se numără şi adoptarea Legii privind impozitul pe profit[1].

Instituirea acestui impozit a devenit necesară pentru a se crea un **cadru juridic unitar** privind impozitul pe profit datorat de persoanele juridice. Anterior intrării în vigoare a legii - 1 ianuarie 1991 - agenţii economici persoane juridice erau supuşi unui regim fiscal diferenţiat. Astfel, spre exemplu: unităţile economice de stat datorau impozit pe beneficiu, stabilit în cote progresive, pe tranşe de rentabilitate; unităţile cooperaţiei meşteşugăreşti plăteau un impozit pe venit stabilit în cote progresive; unităţile cooperaţiei de consum şi unităţile economice ale organizaţiilor obşteşti datorau un impozit pe venit stabilit în cote proporţionale; întreprinderile mici şi asociaţiile cu scop lucrativ particulare suportau un impozit pe beneficiu în cote progresive; societăţile comerciale cu participare străină datorau un umpozit pe beneficiu în cotă fixă. **Impozitele datorate de persoanele juridice erau diferite** nu numai din punct de vedere al **categoriilor de cote de impunere**, dar şi în ce priveşte **nivelul acestor cote**, baza impozabilă, calculul impozitului şi alte elemente ale impunerii. În consecinţă, la acelaşi nivel de profit obţinut, agenţii economici din diverse domenii de activitate datorau un impozit în cuantum diferenţiat.

Legea nr. 12/1991 asigură participarea echitabilă a tuturor agenţilor economici persoane juridice la formarea veniturilor bugetului public în raport cu mărimea profitului obţinut. Prin modul în care a fost reglementat impozitul pe profit, s-a realizat şi o importantă **simplificare legislativă**. Astfel, au fost abrogate numeroase reglementări anterioare fiind adoptată o lege care aducea multe prevederi noi, inspirate din legislaţiile fiscale moderne. De asemenea, reglementarea a fost mai ştiinţific elaborată atât în ce priveşte stabilirea clară a subiecţilor impozabili şi a bazei impozabile, precum şi cu privire la stabilirea unor facilităţi fiscale relativ stimulative.

2. Sistemul impozitului pe profit conform Legii nr. 12/1991

În forma iniţială, la intrarea în vigoare a Legii nr. 12/1991, la 1 ianuarie 1991, impozitul pe profit a fost conceput ca un instrument fiscal nou, înlocuind numeroasele impozite existente în această materie. Pe parcurs, au fost adoptate noi reglementări prvind impozitarea veniturilor persoanelor

1. Legea nr.12 din 30 ianuarie 1991, publicată în M.Of. nr. 25 din 31 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

juridice, în acord cu evoluţia reformei legislative.

Astfel, în aplicarea art. 37 din Legea privind societăţile comerciale[1], care prevede acordarea pentru asociaţi a unei cote - părţi din profit sub formă de dividend, proporţional cu participarea la capitalul social, a fost instituit **impozitul pe dividende**[2].

De asemenea, un venit distinct al agenţilor economici persoane juridice, a fost reglementat pentru prima dată prin Legea privatizării societăţilor comerciale[3], constând în posibilitatea vânzării unor active ce reprezintă unităţi care pot fi organizate şi pot funcţiona independent (spre exemplu, fabrici, ateliere, magazine, etc.). În consecinţă, s-a instituit **impozitul pe sumele obţinute din vânzarea activelor societăţilor comerciale cu capital de stat**[4].

În cadrul sistemului impozitului pe profit a fost inclus şi **impozitul pe sumele obţinute din vânzarea activelor** societăţilor comerciale cu capital de stat. Aceasta deoarece venitul obţinut din valorificarea activelor respective, în cazul că nu ar fi impus separat, se includea în rezultatele financiare ale societăţii comerciale vânzătoare şi astfel creştea profitul acesteia. Impunerea distinctă a sumelor obţinute din vânzarea activelor era în avantajul societăţilor comerciale, deoarece cota de impunere, era de 20%, deci inferioară celei a impozitului pe profit.

2.1. Noul sistem de impozitare a profitului

În condiţiile reglementării din Legea nr. 12/1991, ponderea impozitului pe profit în produsul intern brut a scăzut în mod simţitor, de la 5,3% în anul 1991, la 3,6% în anul 1993. De asemenea, s-a apreciat că a fost favorizată proliferarea scutirilor de impozit pe profit (care s-au acordat, uneori, în cascadă, la aceiaşi contribuabili), a lipsit un sistem de ajustare neutră, în raport de evoluţia inflaţiei, a activelor şi pasivelor societăţilor comerciale, în scopuri fiscale, ceea ce a avut drept consecinţă erodarea bazei de impunere.

1. Legea nr. 31/1990, în M.Of. nr. 126 - 127 din 17 noiembrie 1990.
2. Hotărârea Guvernului nr. 781/1991, în M.Of. nr. 244 din 30 noiembrie 1991, (dată în baza Legii nr. 56/1991), abrogată şi înlocuită cu Legea nr. 40/1992.
3. Legea nr. 58/1991, în M.Of. nr. 169 din 16 august 1991.
4. Hotărârea Guvernului nr. 782/1991, în M.Of. nr. 244 din 30 noiembrie 1991, dat în baza autorizării prevăzute prin Legea nr. 56/1991. Hotărârea a fost abrogată şi înlocuită prin Legea nr. 54/1992, în M.Of. nr. 110 din 4 iunie 1992. La rândul ei, Legea nr. 54/1992, a fost abrogată prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul practic al acestei politici a fost că firmele private şi cele mixte aproape că nu au plătit impozit, fapt care a costat bugetul ţării sume reprezentând 3,0% din PIB (n.n. - produsul intern brut). În plus, din dorinţa de a atrage investiţii străine, prin Legea nr. 35/1991 s-a acordat un tratament fiscal discriminatoriu faţă de investitorii autohtoni[1]. Scutirile de impozite între 2 - 5 ani acordate acestora în comparaţie cu 6 luni - 5 ani pentru întreprinzătorii români nu au constituit facilităţi pentru atragerea de capital străin, ci bariere, cel puţin din două motive:

- pentru profitul scutit în România, investitorii străini plătesc impozit în ţara de rezidenţă, de regulă cu cote mult mai mari sau cu cotele din convenţiile de evitare a dublei impuneri[2];

- se transferă în acest fel dreptul de impunere a statului român ţărilor de origine ale investitorilor străini, astfel că fiscul din aceste ţări îşi asigură creşterea veniturilor sale pe seama profiturilor realizate în România"[3].

Consecinţa acordării acestor facilităţi discriminatorii, acordate investiţiilor străine, a determinat proliferarea într-o proporţie covârşitoare a societăţilor comerciale cu participare străină având un **aport străin redus** la capitalul social, respectiv între 2 dolari şi 1.000 dolari. Aceste societăţi au obţinut profituri foarte mari care au fost transferate în străinătate fără a fi impozitate în ţara noastră, ceea ce echivalează, în realitate, cu export de produs naţional.

În ultimii ani **sarcina fiscală a persoanelor juridice a crescut simţitor**, odată cu introducerea unor contribuţii pe care erau obligate să le plătească pentru alimentarea unor fonduri speciale, cum sunt, spre exemplu, cele pentru fondul de cercetare-dezvoltare, fondul de învăţământ, fondul de sănătate, fondul de risc, fondul pentru pensii de asigurări sociale a agricultorilor. Prin aceste contribuţii s-a erodat însăşi baza de impunere a profiturilor, ceea ce a impus reexaminarea nivelului cotelor de impozitare aplicabile în cazul impozitului pe profit.

Tranziţia la economia de piaţă şi dobândirea calităţii de **membru asociat al Uniunii Europene**, impune restructurarea sistemului fiscal, inclusiv a impozitului pe profit şi **armonizarea legislaţiei fiscale** cu principiile şi procedurile adoptate, de membrii Uniunii, ca o condiţie a obţine-

---

1. Pentru detalii, a se vedea I.Condor, *Drept financiar*, Editura Regia autonomă "Monitorul Oficial", Bucureşti, 1994, p. 147 - 148.
2. Cu privire la convenţiile pentru evitarea dublei impuneri, a se vedea I. Condor, *Despre evitarea dublei impozitări internaţionale*, în "Revista română de drept", nr. 6/1979, p. 10 şi urm.; C. Leicu, *Eliminarea dublei impuneri în relaţiile financiar-comerciale*, Lumina Lex, Bucureşti, 1995.
3. C.Gorcea, *Nimic nu este mai durabil ca impozitul*, articol publicat în "Adevărul economic", nr. 42 din 15 - 21 octombrie 1994, p. 3.

Scanned with OKEN Scanner

rii de către România a calităţii de membru cu toate drepturile aferente.

Ţinând seama, printre altele, de neajunsurile de mai sus ale reglementărilor legale din Legea nr. 12/1991 şi Legea nr. 35/1991, **a apărut necesară perfecţionarea cadrului juridic al impozitării profitului** realizat de persoanele juridice.

În acest scop, a fost adoptată Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit[1], intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 1995. Noua reglementare aduce profunde **schimbări în concepţia de impunere** a pro-fitului, dintre care menţionăm, exemplificativ, următoarele: baza de impunere poate fi corectată în raport de nivelul inflaţiei; scutirile de impozit au fost eliminate, atât cele aplicabile investitorului român, cât şi cele ce favorizau investitorii străini; la determinarea impozitului se ia în considerare creşterea patrimoniului net într-un an fiscal, care include atât profiturile realizate din activităţile efectuate de contribuabili, cât şi din câştigurile de capital; se reglementează amortizarea accelerată a mijloacelor fixe; cota de impozit s-a redus de la 45% la 38%, iar pentru agricultură la 25%.

Veniturile provenite din **dividende**, distribuite de societăţile comerciale, au rămas în continuare, impozitate distinct, potrivit Legii nr. 40/1992[2].

În schimb, impozitul pe sumele din vânzarea activelor societăţilor cu capital de stat[3], a fost desfiinţat, ca urmare a abrogării Legii nr. 54/1992[4], prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994. Ca atare, sumele obţinute din vânzarea activelor societăţilor comerciale cu capital de stat sunt incluse în veniturile societăţilor respective ca orice alt venit şi deci li se aplică impozitul pe profit.

Aşa cum s-a arătat mai sus, reglementarea instituită prin Ordonanţa nr. 70/1994 înlătură unele din deficienţele prevederilor Legii nr. 12/1991 (cu modificările ulterioare), însă prezintă, ea însăşi, unele **neajunsuri**, ceea ce a determinat numeroase critici din partea specialiştilor şi practicienilor. Vom menţiona sumar doar câteva din aceste critici, pe care ni le însuşim, considerându-le întemeiate[5]. Astfel, **gruparea, din punct de vedere fiscal, a contribuabililor în mari şi mici**, numai cu scopul de a

1. M.Of. nr. 246 din 31 august 1994. Pentru detalii, a se vedea Neculai Done, *Situaţia sistemelor fiscale şi contabile*, în revista "Impozite şi taxe", editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 7/1995, p. 46.
2. M.Of. nr. 73 din 23 aprilie 1992.Înlocuită prin Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995.
3. Cu privire la acest impozit, a se vedea I. Condor, *op. cit.*, p. 154 şi urm.
4. M.Of. nr. 110 din 4 iunie 1992. Înlocuită prin Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995, în M.Of. nr. 201 din 30 august 1995.
5. A se vedea Mircea Boulescu, *Agresiunea impozitului pe profit*,în "Adevărul economic", nr. 45 (191) din 4 - 10 nov. 1995, p. 15.

Scanned with OKEN Scanner

aplica metodologii diferite pentru determinarea profitului impozabil, ni se pare nejustificată. Se crează o diferenţiere artificială de regim fiscal cu consecinţa că cei peste 2.400 de contribuabili mari să plătească impozitul în funcţie de creşterea patrimoniului net (activul net) actualizat la inflaţie, iar restul de cca 500.000 contribuabili mici în raport de diferenţa dintre venituri şi cheltuieli, fără actualizare la inflaţie. Prin această soluţie, **fiscalitatea contribuabililor mari creşte simţitor**, sporeşte foarte mult activitatea de evidenţă prin ţinerea de evidenţe duble (fiscale şi contabile), prin întocmirea de două bilanţuri (unul contabil şi altul fiscal), se introduce un sistem greu de condus şi controlat, se impozitează venituri neîncasate, practic se impune blocajul financiar şi stocurile de mărfuri în curs de livrare, unele cheltuieli cu care se majorează baza de impunere. Gruparea în cele două categorii de contribuabili apare ca o anomalie, fiind bazată pe criterii arbitrare şi nu de natură economică sau fiscală.

Reglementarea din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, pentru determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari, instituie **împărţirea mijloacelor fixe amortizabile, din punct de vedere fiscal, în 6 grupe**, cu cote fiscale anuale de amortizare, mai mari în raport cu cele stabilite prin Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale[1]. În acest fel, pe lângă amortizarea contabilă, prevăzută de Legea nr. 15/1994 şi aplicabilă în cazul contribuabililor mici, se introduce o nouă (a doua) amortizare, adică cea fiscală, obligatorie numai pentru contribuabili mari şi care în fapt se utilizează numai în cadrul metodologiei de calcul a profitului impozabil. Prin această soluţie inutilă se crează, din nou, un sistem complicat de evidenţă, greu de aplicat şi costisitor.

Actualizarea la inflaţie, aplicabilă numai la determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari (nu şi la contribuabilii mici), crează o nouă complicaţie în evidenţă şi introduce o metodologie de ajustare lunară la inflaţie greoaie. Această metodologie se referă la toate elementele patrimoniale (active fixe, materii prime, materiale, combustibili, produse finite), determinând o creştere a preţurilor corespunzător indicelui preţurilor cu amănuntul, indiferent dacă preţurile unor contribuabili mari prezintă o altă evoluţie - de menţinere, reducere sau creştere, mai mică sau mai mare.

În măsura în care se intenţiona a se stimula activitatea economică a contribuabililor mici, aceasta se putea realiza mai simplu şi mai eficient prin **instrumente de natură fiscală**, cum ar fi, spre exemplu, stabilirea unor cote de impunere mai reduse. În acest mod se obţine simplificarea metodologiei de determinare a profitului impozabil şi a evidenţei contabile,

1.Legea nr. 15/1994, în M.Of. nr. 80 din 29 martie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

care nu se justifică a fi diferite pentru anumite categorii de contribuabili.

Aceasta este şi soluţia ce se aplică în **alte state**[1], cu o practică fiscală recunoscută ca fiind bine organizată şi eficientă. Astfel, în **S.U.A.**, marile corporaţii sunt impozitate la rata de 34%, în timp ce întreprinderile mici şi mijlocii sunt impuse numai la 15 - 25%. De asemenea, în **Marea Britanie**, societăţile cu profituri mari (de 1.000.000 lire sterline) sunt impuse cu cota de 35%, iar întreprinderile cu profit redus cu cota de 25%. Ar fi de reţinut şi faptul că, după părerea noastră măsurile preconizate prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 şi analizate mai sus, nu răspund funcţiei de stimulare a contribuabililor în obţinerea de profituri cât mai mari (avantajoase atât pentru ei înşişi, cât şi pentru societate - prin impozitare), ci dimpotrivă sunt de natură a demobiliza pe contribuabilii mari şi deci a sugruma profitul.

Opiniile critice ale profesorului Boulescu[2] ni se par justificate şi în ce priveşte deductibilitatea fiscală a provizioanelor agenţilor economici şi societăţilor bancare.

Prin reglementarea legală examinată s-a realizat un **sistem clasic al impozitului pe profit**, prin impozitarea integrală a profitului obţinut de agenţii economici şi, separat, impozitarea profitului distribuit sub formă de dividende acţionarilor sau asociaţilor societăţiilor comerciale.

Potrivit art. 38 din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, au fost emise Instrucţiunile privind metodologia de calcul şi formularistica corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 974/1994[3].

De asemenea, în temeiul art. 39 din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, a fost emisă Hotărârea Guvernului nr. 759/1995[4].

3. Impozitul pe profit

3.1. Rolul impozitului

În primul rând, remarcăm funcţia impozitului pe profit de **sursă certă de alimentare cu venituri a bugetului public**, în vederea asigurării mijloacelor financiare necesare îndeplinirii drepturilor fundamentale

1. A se vedea, Florin Bălăşescu, *Impozitul pe societate în statele occidentale*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 9/1995, p. 58.
2. M. Boulescu, *loc. cit.*, p. 16.
3. M. Of. nr. 6 din16 ianuarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

ale cetăţenilor cu privire la învăţământ, sănătate, cultură şi artă, sport, apărare naţională şi ordine publică, ocrotire socială şi protecţie ecologică, precum şi pentru finanţarea unor acţiuni şi obiective economice de interes naţional, mai ales în domeniul infrastructurii.

Randamentul fiscal al impozitului pe profit este în general scăzut, deoarece există multiple posibilităţi de evaziune fiscală. Totuşi, ponderea sa în resursele publice poate creşte printr-o mai bună organizare şi mai exactă conducere a evidenţelor la agenţii economici, în conformitate cu prevederile Legii contabilităţii[1] şi prin aplicarea fermă a sancţiunilor stabilite de lege.

Cu toate acestea, impozitul pe profit are un rol important în **creşterea ponderii impozitelor directe** în sistemul fiscal român. Astfel, în Bugetul de stat pe anul 1995, impozitul pe profit a fost dimensionat la suma de 4.284,4 miliarde lei, ceea ce reprezintă 55% din veniturile prevăzute sub forma impozitelor directe[2].

În acelaşi timp, prin modul în care este reglementat impozitul pe profit în Ordonanţa nr. 70/1994, se urmăreşte - destul de timid, credem - a se **stimula activităţile agenţilor economici** producătoare de profit. În acest scop se prevede o cotă de nivel relativ ponderat (38%), iar pentru agenţii economici din domeniul agriculturii cota de impozit este redusă (25%). În acest fel se stimulează dezvoltarea economiei şi crearea de noi locuri de muncă, creşterea producţiei şi în consecinţă a venitului agenţilor economici şi deci, în final, şi a profitului impozabil.

3.2. Subiecţii impunerii

3.2.1. Definirea contribuabililor

În funcţie de forma de organizare, de sursa impozabilă, rezidenţă şi sediu sau domiciliu, după caz, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 grupează subiecţii impunerii impozitului pe profit în **patru categorii** după cum urmează:

a. "persoane juridice române, pentru profitul impozabil obţinut din orice sursă, atât în România cât şi în străinătate". În această primă categorie ar urma să cuprindem **toate persoanele juridice**, indiferent de tipul de proprietate (de stat, de grup, mixtă sau particulară) sau forma de

1. Legea nr. 82/1991, în M.Of. nr. 265 din 27 decembrie 1991.
2. Legea nr. 22/1995 privind Bugetul de stat pe anul 1995, publicată în M. Of. nr. 53 din 22 martie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

organizare a acestora (respectiv regii autonome, societăţi comerciale, organizaţii cooperatiste, alte persoane juridice române, inclusiv cele constituite cu participare de capital străin[1]). Nu se face distincţie între agenţi economici şi **instituţii publice** sau alte persoane juridice fără scop lucrativ, fapt ce ne îndreptăţeşte să apreciem că şi aceste persoane juridice devin subiect impozabil dacă realizează profit din orice fel de sursă. Se desprinde cu claritate intenţia legiuitorului de a stabili o sferă largă a primei categorii de subiecţi ai impunerii. Se fixează însă **două condiţii cumulative** pentru a putea deveni subiect al impunerii în această primă categorie de contribuabili şi anume: calitatea de persoană juridică română şi realizarea de profit din activitatea desfăşurată, indiferent de natura sursei de venit.

Instituţiile publice sunt cele definite de Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice[2] şi anume: Senatul României, Camera Deputaţilor, Preşedinţia României, Guvernul, ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, consiliile comunale, orăşeneşti, ale sectoarelor municipiului Bucureşti, municipale şi judeţene şi instituţiile de subordonare centrală sau locală. În noţiunea de persoane juridice fără scop lucrativ putem cuprinde, pe lângă instituţiile publice (la care ne-am referit mai sus), organizaţiile sociale, asociaţiile de cetăţeni şi fundaţiile.

b. "persoane juridice străine care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România, pentru profitul impozabil aferent acelui sediu permanent". Persoane juridice străine, în înţelesul textului citat, considerăm că sunt cele **care se constituie potrivit legislaţiei altui stat** şi care pot să efectueze activităţi producătoare de profit pe teritoriul ţării noastre, după recunoaşterea lor ca persoane juridice străine, în condiţiile stabilite de dreptul român. Aceste persoane juridice străine pot să desfăşoare activităţi producătoare de profit pe teritoriul României fie direct prin filiale ce le constituie în România şi care au personalitate juridică sau printr-un sediu permanent din ţara noastră. În ce priveşte filialele persoanelor juridice străine, acestea se înfiinţează, funcţionează şi se lichidează potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale[3], după recunoaşterea societăţilor străine ca persoane juridice străine, în condiţiile legislaţiei române. În acest sens sunt şi prevederile speciale din alte legi, cum este cazul, spre exemplu, a celor referitoare la filialele din România ale societăţilor bancare, per-

1. Conform Legii nr. 35/1991 privind investiţiile străine, republicată în M.Of. nr. 185 din 2 august 1993.4. Art. 12 alin. (8) din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994. În acest sens, s-a pronunţat Colegiul jurisdicţional al Curţii de Conturi prin sentinţa nr. 24 din 14 nov. 1994 şi Secţia jurisdicţională a Curţii de Conturi prin Decizia nr. 422 din 11 iulie 1995, republicate
2. M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
3. M.Of. nr. 126 - 127 din 17 noiembrie 1990.

Scanned with OKEN Scanner

soane juridice străine[1].

Noţiunea de **sediu permanent** beneficiază, pentru prima dată, de o definire legală eshaustivă[2], ceea ce exclude posibilitatea unor interpretări diferite în practica fiscală şi asigură o aplicare corectă a prevederilor legale în materie. Astfel, prin **sediu permanent** se înţelege locul prin intermediul căruia orice activitate a unei persoane fizice sau juridice străine este, total sau parţial, condusă direct sau prin intermediul unui agent dependent. Sediul permanent include: un birou, inclusiv de conducere, o sucursală, o agenţie, o fabrică, un magazin, un atelier, o mină, un loc de extracţie a gazelor şi a petrolului sau orice alt loc din care se extrag resurse naturale. Un şantier de construcţii sau un loc unde au fost aduse echipamente pentru construcţii, un proiect de montaj sau de instalare, activităţile de supraveghere, consultanţă şi furnizare de servicii pentru acelaşi proiect sau proiecte conexe, devin sediu permanent dacă au o durată mai mare de 12 luni.

Un sediu permanent **nu include**: folosirea de spaţii pentru depozitare sau distribuire de mărfuri; menţinerea unor stocuri de mărfuri şi bunuri aparţinând unei activităţi, doar pentru stocarea şi distribuirea acestora; menţinerea unor stocuri de mărfuri aparţinând unei activităţi, pentru distribuirea lor către o altă activitate, şi menţinerea unui loc pentru colectare de informaţii sau prestarea unor lucrări pregătitoare sau auxiliare.

Până la intrarea în vigoare a Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, sediul permanent era definit numai în convenţiile internaţionale pentru evitarea dublei impuneri, ceea ce îngreuna aplicarea legilor fiscale române în cazul sediilor permanente ce se constituiau pe teritoriul ţării noastre de resortisanţi din state cu care România nu avea încheiate astfel de convenţii fiscale.

Persoanele juridice străine care nu desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România nu sunt scutite, ci plătesc impozit asupra veniturilor brute realizate în ţara noastră, prin reţinere la sursă, conform legislaţiei române[3];

c. "persoanele juridice şi fizice străine care desfăşoară activităţi în România ca partener într-o asociere ce nu dă naştere unei persoane juridice, pentru toate veniturile rezultate din activitatea desfăşurată în

1. Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară, în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
2. Art. 12 alin. (4) din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.
3. Art. 12 alin. (8) din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994. În acest sens, s-a pronunţat Colegiul jurisdicţional al Curţii de Conturi prin sentinţa nr. 24 din 14 nov. 1994 şi Secţia jurisdicţională a Curţii de Conturi prin Decizia nr. 422 din 11 iulie 1995, nepublicate.

Scanned with OKEN Scanner

România". Astfel de asocieri fără personalitate juridică pot fi, spre exemplu, asociaţia în participaţie, reglementată de art. 251 - 256 din Codul comercial sau societatea de drept civil, constituită în condiţiile art. 1491 - 1531 Cod civil;

d. "persoanele juridice şi fizice române, pentru veniturile dintr-o asociere a acestora care nu dă naştere unei persoane juridice". În acest caz, impozitul datorat de persoanele fizice se calculează, se reţine şi se varsă de persoana juridică". Din însăşi cuprinsul textului citat rezultă că asocierea poate fi numai între persoane juridice şi fizice române, din moment ce impozitul se calculează, reţine şi varsă de persoana juridică. În ce priveşte forma de organizare a asocierii, facem trimitere la exemplele de mai sus privind asociaţia în participaţie şi societatea de drept civil. Sunt supuse impozitării veniturile asociaţiei realizate atât în România cât şi în străinătate[1].

Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 prevede în mod expres că sunt **exceptate de la plata impozitului** pe profit trezoreria statului pentru operaţiunile din fondurile publice derulate prin contul general al trezoreriei, instituţiile publice pentru fondurile publice constituite, inclusiv pentru veniturile extrabugetare şi disponibilităţile realizate şi utilizate potrivit Legii nr. 10/1991 privind finanţele publice[2], dacă legea nu prevede altfel.

De asemenea, pentru a se evita practici diferite, se prevede că în cazul **persoanelor juridice fără scop lucrativ** se iau în calcul la determinarea profitului impozabil numai veniturile şi cheltuielile aferente activităţilor economice desfăşurate cu scopul obţinerii de profit.

În această categorie de contribuabili se cuprind: asociaţiile, fundaţiile, organizaţiile sindicale şi celelalte organizaţii cu caracter obştesc, cultele religioase, partidele politice, precum şi altele asemenea, înfiinţate cu scopul desfăşurării de activităţi nelucrative, fără a urmări obţinerea de profit, caz în care nu devin subiect al impozitării. Veniturile obţinute din activităţi fără scop lucrativ ale acestor contribuabili şi care nu sunt impozabile includ: cotizaţiile membrilor, contribuţiile băneşti sau în natură ale membrilor şi simpatizanţilor, donaţiile şi sumele sau bunurile primite prin sponsorizare, dobânzile şi dividendele obţinute din plasarea disponibilităţilor rezultate din asemenea venituri şi alte venituri de aceeaşi natură. Veniturile şi cheltuielile aferente activităţilor desfăşurate cu scopul obţinerii de profit se vor evidenţia din punct de vedere contabil distinct, iar calculul impozitului pe profitul rezultat se va efectua după metodologia contribuabililor

1. Art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 759/1995, în M.Of. nr. 231 din 6 oct. 1995.
2. M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

mici.

3.2.2. Delimitarea grupelor de contribuabili. Este de reţinut că, pentru prima dată, se prevede împărţirea subiecţilor impunerii în două mari grupe, cu regim juridic distinct, din punct de vedere fiscal, respectiv contribuabili mici şi contribuabili mari.

Astfel, este considerat **contribuabil mic** cel care într-un an fiscal îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

a. este o persoană juridică română a cărei cifră de afaceri nu a depăşit 10 miliarde lei într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent;

b. nu are mai mult de 299 salariaţi permanenţi la începutul anului fiscal, şi

c. acesta a fost mic contribuabil în toţi anii fiscali de la înfiinţarea sa. Pentru aplicarea acestei condiţii, toţi contribuabilii înregistraţi până la data intrării în vigoare a legii - 1 ianuarie 1995 - sunt consideraţi contribuabili mici.

Asocierile de persoane juridice şi fizice române, care nu dau naştere unei persoane juridice sunt considerate contribuabili mici[1].

Cifra de afaceri, reprezintă totalitatea veniturilor realizate de contribuabil din orice sursă. Întrucât condiţia de la lit. c) este comună pentru toţi contribuabilii persoane juridice române până la 1 ianuarie 1995, încadrarea acestora în contribuabili mari sau mici, pentru anul 1995, s-a efectuat având în vedere condiţiile de la literele a) şi b).

Începând cu anul 1996, condiţia prevăzută la lit. c) va fi dată de statutul contribuabilului (mare sau mic) pe care l-a avut în anul 1995. În categoria contribuabililor mici intră numai persoane juridice române, ceilalţi contribuabili sunt consideraţi contribuabili mari, excepţie făcând Banca Naţională a României, asocierile care nu dau naştere unei persoane juridice şi persoanele juridice fără scop lucrativ. Pentru încadrarea unui contribuabil, persoană juridică română, în categoria celor mici, se are în vedere **îndeplinirea cumulativă a condiţiilor** menţionate. Astfel, se consideră mic contribuabil, contribuabilul persoană juridică română care îndeplineşte cumulativ condiţiile prevăzute la lit. a), b) şi c). Pentru calculul cifrei de afaceri prevăzută la lit. a), în vederea comparării acesteia cu plafonul de 10 miliarde lei, se va însuma cifra de afaceri lunară într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la 30 noiembrie a anului fiscal precedent. **Exemplu:** pentru a verifica îndeplinirea condiţiei prevăzute la lit. a) pentru anul 1995, contribuabilul va însuma cifra sa de afaceri lunară din perioada 1 decembrie

1. Art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 759/1995, în M.Of. nr. 231 din 6 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

1993 - 30 noiembrie 1994. Acest procedeu se va aplica şi pentru anii următori. Condiţia de mic contribuabil, în cazul celor care la data de 1 ianuarie 1995 îndeplineau cele trei condiţii, operează până când acesta devine contribuabil mare, caz în care cel puţin una din condiţii nu este îndeplinită sau în baza prevederilor art. 11 (1) din ordonanţă se optează să nu fie tratat ca un contribuabil mic.

Începând cu anul 1996, suma prevăzută la lit. a) se **actualizează** de către contribuabili în funcţie de indicele inflaţiei aferente perioadei de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent. Actualizarea are loc anual.

Astfel, pentru anul 1997, suma de 10 miliarde lei se actualizează în funcţie de indicele de inflaţie dintre luna decembrie 1995 şi luna noiembrie 1996.

Subiecţii impunerii care nu îndeplinesc condiţiile examinate mai sus sunt consideraţi contribuabili mari. Pentru a deveni contribuabil mare este necesar ca să nu fie îndeplinite cumulativ cele trei condiţii. Ca atare, dacă un contribuabil îndeplineşte numai una sau numai două din cele trei condiţii, el este considerat contribuabil mare.

În sfârşit, este de menţionat că se utilizează în mod constant în Ordonanţa Guvernului noţiunea de **contribuabil**, pentru a defini subiectul impunerii, faţă de Legea nr. 12/1991, care folosea, în mod inexact, noţiunea de "plătitor de impozit". Avem în vedere că plătitor de impozit poate fi şi altă persoană decât subiectul impunerii. Astfel spre exemplu în cazul "stopajului la sursă"[1] o altă persoană decât subiectul impozabil este obligat a calcula, reţine şi vărsa la bugetul public impozitul datorat de subiectul impunerii, adică de contribuabil. Astfel, în cazul în care persoane juridice şi fizice române se asociază fără a da naştere unei persoane juridice, impozitul datorat de persoanele fizice (ca subiecte ale impunerii, adică contribuabili) se calculează, se reţine şi se varsă de persoana juridică[2].

3.3. Baza impozabilă

Baza de impunere, ca sumă asupra căreia se aplică cota de impunere pentru a se stabili impozitul datorat de contribuabil, o constituie **profitul impozabil**. Acest profit se determină însă în condiţii diferite, după cum subiecţii impozabili au calitatea de contribuabili mari sau contribuabili mici.

---

1. A se vedea, Capitolul VII, Secţiunea a V-a, paragraful 1.
2. Art. 1 lit. d) din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.1. Determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari

Profitul impozabil anual se stabileşte ca diferenţă între activul din bilanţul de la sfârşitul anului fiscal, diminuat cu obligaţiile, şi activul de la începutul anului fiscal, diminuat cu obligaţiile aferente, minus aportul efectuat la capitalul social în cursul anului şi veniturile stabilite prin ordonanţă ca fiind neimpozabile, plus cheltuielile nedeductibile prevăzute de ordonanţă şi alte elemente prevăzute în bilanţul contabil în funcţie de specificul activităţii contribuabilului.

Pentru determinarea profitului impozabil se iau în calcul toate profiturile, câştigurile şi creşterile de active din orice sursă, inclusiv orice operaţiuni efectuate în favoarea asociaţilor, respectiv acţionarilor, într-un an fiscal. În acest scop, contribuabilii sunt obligaţi să întocmească un bilanţ la sfârşitul anului fiscal, care cuprinde elementele de activ şi de pasiv prezentate în art. 5 (2) din Ordonanţă.

Profitul impozabil se calculează după cum urmează:

a) activul din bilanţul de la sfârşitul anului fiscal, minus obligaţiile aferente acestuia (patrimoniul net de la sfârşitul anului fiscal);

minus b) activul de la începutul anului fiscal, minus obligaţiile aferente acestuia (patrimoniul net de la începutul anului fiscal), actualizat la inflaţie pentru întreg anul fiscal;

minus c) aportul efectuat la capitalul social în cursul anului fiscal, actualizat la inflaţie, şi veniturile din dividendele încasate de contribuabil de la o persoană juridică română, precum şi veniturile înregistrate în avans aferente anilor fiscali următori;

plus d) cheltuieli nedeductibile, orice plăţi în bani sau în natură efectuate în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, actualizate la inflaţie, şi alte elemente prevăzute în bilanţul contabil, în funcţie de specificul activităţii contribuabilului.

Inflaţia. Având în vedere condiţiile economico - financiare specifice perioadei de tranziţie la economia de piaţă, elementele patrimoniale din bilanţul de la începutul şi sfârşitul anului se actualizează în raport de evoluţia inflaţiei, potrivit metodologiei de actualizare stabilită prin instrucţiuni aprobate de guvern. În acest fel atât activele cât şi pasivele contribuabililor se ajustează în raport de inflaţie.

Elementele patrimoniale din bilanţul de la sfârşitul anului, care se actualizează la inflaţie, se dimensionează în funcţie de soldul acestora

Scanned with OKEN Scanner

de la începutul anului şi de modificările, intrările, respectiv ieşirile, care au loc în cursul anului fiscal[1].

Evaluarea patrimoniului. În vederea reflectării corecte şi exacte a profitului impozabil al unui an fiscal, contribuabilii au obligaţia de a înregistra în evidenţa contabilă, ca **venituri**, contravaloarea bunurilor mobile livrate, valoarea bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, valoarea prestărilor de servicii facturate şi câştigurile, indiferent de sursă, din orice operaţiuni care duc la creşterea valorii activului, precum şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestor venituri.

Metodele de evaluare a patrimoniului utilizate în contabilitate trebuie să fie aceleaşi în tot cursul exerciţiului financiar, precum şi de la un exerciţiu la altul. În cazuri justificate, contribuabilii pot schimba metodele de evaluare utilizate, numai cu aprobarea direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene sau a municipiului Bucureşti, după caz, pe baza prezentării influenţelor asupra situaţiei patrimoniale şi financiare, precum şi asupra nivelului impozitului pe profit.

În condiţiile Legii nr. 12/1991, se impuneau numai **veniturile încasate**, deci nu toate veniturile la care avea vocaţie contribuabilul. Ca atare, sumele din facturile emise şi neîncasate în cadrul anului fiscal nu erau incluse în veniturile contribuabilului, ceea ce reprezenta o **evaziune fiscală legală**. Această concepţie era specifică economiei etatizate, în care scopul final era producerea de bunuri şi nu încasarea, contravalorii lor, fapt pentru care stocurile de produse erau permanent deosebit de mari.

Prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 se procedează la cuprinderea în veniturile contribuabilului a contravalorii producţiei realizată şi facturată, indiferent de data încasării efective a sumei aferente. În acest fel, contribuabilul este obligat să stăruie în urmărirea încasării operative şi integrale a contravalorii produselor livrate.

În acelaşi timp, în condiţiile Legii nr. 12/1991, **câştigurile de capital** nu erau incluse în veniturile supuse impozitului pe profit. Această situaţie, aşa cum s-a văzut mai sus, a fost înlăturată prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, deoarece câştigurile de capital reprezintă venituri obţinute, spre exemplu, din vânzarea de mijloace fixe, din dezmembrarea mijloacelor, prin valorificarea meterialelor rezultate în urma scoaterii din funcţiune a mijloacelor fixe, astfel încât au fost incluse în veniturile ce se supun impozitului pe profit.

Cheltuielile deductibile. În ce priveşte cheltuielile deductibile,

1. Art. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 759/1995, în M.Of. nr. 231 din 6 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 a renunţat la metoda indicării lor într-o anexă, cum s-a procedat prin Legea nr. 12/1991.

Astfel, ca **regulă generală**, se prevede că în vederea determinării profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile aferente realizării profitului şi în limitele stabilite prin dispoziţiile legale. Mai mult, se prevede că dacă o cheltuială este aferentă mai multor activităţi ale contribuabilului, ea se repartizează distinct pe activităţile respective.

Sunt stabilite concret cheltuielile pentru care nu se admite deducerea şi anume:

a. impozitul pe profit datorat în temeiul Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, precum şi impozitul pe venitul realizat în străinătate[1];

b. amortizarea peste limitele prevăzute de ordonanţă;

c. amenzile sau penalităţile datorate către autorităţi române sau străine;

d. cheltuielile ocazionate de mese, cadouri, distracţii şi altele asemenea care depăşesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate;

e. sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor cu excepţia celor create de bănci în limita a 20% din soldul creditelor acordate şi a fondului de rezervă, potrivit Legii nr. 33/1991 privind activitatea bancară[2], a rezervelor tehnice ale societăţilor de reasigurare create conform prevederilor legale în materie, precum şi a fondului de rezervă, în limita a 5% din profitul contabil anual, până ce acesta va atinge a 5-a parte din capitalul social;

f. sumele care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform legii bugetare anuale[3].

Cheltuilile de **sponsorizare** sunt deductibile în limita cotei prevăzute în Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea[4].

Suma maximă a cheltuielilor cu **dobânzile**, care poate fi dedusă de către contribuabili[5], este o sumă egală cu suma veniturilor din dobânzi, plus 20% din alte venituri ale acestora, determinate în condiţiile de mai sus[6], pentru anul fiscal curent. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se repartizează în anul următor, dacă sunt deductibile[7]. Aceste prevederi nu se aplică societăţilor bancare şi instituţiilor financiare organi-

1. Menţionat în art. 13 a O.G. nr. 70/1994.
2. M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
3. Hotărârea Guvernului nr. 759/1995.
4. M.Of. nr. 129 din 25 mai 1994.
5. În conformitate cu art. 5 alin. 1 din O.G. nr. 70/1994.
6. Art. 5 din O.G. nr. 70/1994.
7. În conformitate cu alin. 1 şi 4 din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

zate potrivit legii.

Dobânzile aferente creditelor externe şi interne garantate de stat[1] sau de o instituţie financiară abilitată prin lege să acorde garanţii în numele şi în contul statului, inclusiv cele aferente creditelor acordate în baza Legii nr. 83/1993 privind sprijinul acordat de stat producătorilor agricoli[2], sunt deductibile la calculul profitului impozabil[3].

Contribuabilii care au în componenţă **unităţi fără personalitate juridică** determină limitele cheltuielilor deductibile la nivelul unităţii cu personalitate juridică[4].

Amortizarea deductibilă. În raport cu reglementarea anterioară, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 cuprinde o reglementare completă privind regimul fiscal al amortizării. Aşa cum s-a arătat mai sus, amortizarea aferentă mijloacelor fixe amortizabile ale contribuabililor este considerată o cheltuială deductibilă, în anumite limite. Astfel, din punct de vedere fiscal, mijloacele fixe amortizabile sunt împărţite în 6 grupe, cu următoarele **cote de amortizare**:

Grupa	**Durata de funcţionare a mijloacelor fixe** (determinată conform dispoziţiilor legale)	**Cota anuală de amortizare**
1.	**2.**	**3.**
1.	De la 1 an la 4 ani, inclusiv	40,0 %
2.	De la 4 ani la 8 ani, inclusiv	17,0 %
3.	De la 8 ani la 12 ani, inclusiv	10,0 %
4.	De la 12 ani la 20 ani, inclusiv	7,0 %
5.	De la 20 ani la 30 ani, inclusiv	4,5 %
6.	Peste 30 de ani	2,0 %

Observăm că în raport de normele de amortizare din Legea nr. 15/1994[5], din punct de vedere fiscal, pentru contribuabilii mari, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 prevede un sistem de amortizare accelerată a mijloacelor fixe, specific ţărilor cu sisteme fiscale moderne.

1. Legea nr. 91/1993 privind datoria publică, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.
2. M.Of. nr. 284 din 7 decembrie 1994.
3. Art. 8 alin. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 759/1995, în M.Of. nr. 231 din 6 octombrie 1995.
4. Idem, art. 9.
5. Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, publicată în M.Of. nr. 80 din 29 martie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

În ce priveşte mijloacele fixe a căror durată de funcţionare nu poate fi stabilită potrivit reglementărilor legale în materie, ele sunt incluse în grupa a 4 -a de mai sus.

Amortizarea pentru fiecare grupă se calculează prin aplicarea cotei de amortizare asupra soldului grupei de la sfârşitul anului fiscal.

Pentru o mai bună individualizare a amortizării deductibile, mijloacele fixe din grupele 1, 2, 3, 4 şi 5 de mai sus sunt împărţite în subgrupe, separate pe fiecare grupă, potrivit clasificaţiei mijloacelor fixe prevăzută în normele legale[1]. Deducerea amortizării pentru fiecare grupă se determină în raport de criteriile de mai jos[2] şi dispoziţiile legale în materie.

Astfel, amortizarea pentru fiecare grupă se calculează prin aplicarea cotei de amortizare menţionată asupra soldului grupei de la sfârşitul anului fiscal. Când valoarea mijloacelor fixe înstrăinate în timpul anului fiscal este mai mare decât soldul grupei la sfârşitul anului fiscal, surplusul rezultat se include în venituri şi soldul grupei este zero. Dacă soldul grupei la sfârşitul anului fiscal, după deducerea amortizării aferente acestei perioade, este mai mic de 200.000 lei, se deduce întreaga sumă a soldului.

Amortizarea mijloacelor fixe din grupa 6 se calculează pe fiecare mijloc fix în parte.

Aşa cum am arătat[3], optăm pentru a se renunţa la amortizarea dublă, fiscală şi contabilă[4].

Cheltuielile cu reparaţiile şi îmbunătăţirile aduse mijloacelor fixe, pentru fiecare grupă menţionată mai sus, sunt deductibile în limita a 5% din soldul grupei de la începutul anului, iar diferenţa se adaugă la soldul grupei de la sfârşitul anului fiscal.

Regimul pierderilor. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 aliniază reglementarea regimului pierderilor la practica modernă în materie, prevăzând că pierderea dintr-un an înregistrată în bilanţul fiscal poate fi recuperată din profiturile impozabile din următorii 5 ani fiscali consecutivi (anterior perioada era de 2 ani). Pierderea se actualizează în raport de evoluţia inflaţiei, potrivit Instrucţiunilor privind metodologia de calcul şi formularistica corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit, aprobate de guvern.

În schimb, pierderile legate de veniturile din **surse externe** se deduc numai din aceste venituri, separat pe fiecare sursă de venit[5].

---

1. Hotărârea Guvernului nr. 266/1994, în M.Of. nr. 180 din 15 iulie 1994.
2. O.G. nr. 70/1994 şi H.G. nr. 759/1995 (art. 10 - 13)
3. Subsecţiunea A, paragraful 3.
4. A se vedea şi observaţiile făcute de Nicolae Hoanţă, *Amortizarea fiscală*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică, Bucureşti, nr. 3 - 4/1995, p. 13 - 15.
5. Art. 14 din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.2. Determinarea profitului impozabil pentru contribuabilii mici

Regula generală. Profitul impozabil al unui contribuabil mic se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, înregistrate în evidenţa contabilă potrivit celor arătate la determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari[1], cu excepţia cheltuielilor pentru care nu se admite deducerea[2], menţionate mai sus[3]. Cheltuielile aferente veniturilor se stabilesc prin instrucţiunile de aplicare a Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, aprobate de guvern[4].

Profitul impozabil stabilit în condiţiile de mai sus se calculează lunar, cumulat de la începutul anului fiscal. Astfel, impozitul datorat pentru luna în curs se calculează ca diferenţă între impozitul calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului şi impozitul datorat aferent profitului impozabil cumulat până la sfârşitul lunii precedente.

Amortizarea mijloacelor fixe şi deducerile aferente se fac în concordanţă cu regulile contabile, fără actualizarea acestora la inflaţie (aşa cum se procedează în cazul contribuabililor mari). Amortizarea se calculează conform Legii nr. 15/1994, prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a miijloacelor fixe şi se includ în cheltuielile de exploatare.

Cheltuielile cu reparaţiile sunt deductibile la nivelul lor efectiv, dar nu mai mult de 5% din valoarea rămasă a mijloacelor fixe înscrise în bilanţul de la începutul anului. Suma ce depăşeşte această limită se consideră modernizare şi se adaugă la valoarea mijloacelor fixe reparate.

Pierderile se raportează lună de lună până la recuperarea lor, fără a se depăşi 36 de luni de la data înregistrării acestora. Ca atare şi în cazul contribuabililor mici perioada de deducere a pierderilor este mai mare decât cea prevăzută în Legea nr. 12/1991 (2 ani).

Cheltuielile deductibile. Limitele cheltuielilor deductibile se aplică lunar, astfel încât la finele anului fiscal să se încadreze în prevederile dispoziţiilor legale.

În ce priveşte cheltuielile cu dobânzile, se aplică reglementarea

---

1. A se vedea art. 5 alin. (4) din O.G. nr. 70/1994.
2. Idem, art. 6 alin. (2).
3. A se vedea, paragraful 3.1.4.
4. H.G. nr. 974/1994, în M.Of. nr. 6 din 16 ianuarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

prevăzută pentru contribuabilii mari[1].

Dreptul de opţiune. Un contribuabil mic poate să opteze, la cerere, să fie tratat ca un contribuabil mare, aplicându-i-se reglementările corespunzătoare. Competenţa de aprobare a cererii este dată Ministerului Finanţelor, iar în caz de aprobare cererea devine irevocabilă. Cererea se depune până la data de 30 septembrie a fiecărui an, însoţită de documentele necesare.

Aprobarea operează de la 1 ianuarie a anului fiscal următor, indiferent de data acordării acesteia.

Reducerea impozitului. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, menţine reducerea de impozit de 50% prevăzută de art. 9 din Legea nr. 12/1991. Astfel, impozitul pe profit aferent profitului utilizat pentru modernizarea tehnologiilor de fabricaţie sau extinderea activităţii în scopul obţinerii de profituri suplimentare, precum şi pentru investiţii destinate protejării mediului înconjurător, se reduce cu 50%, urmând ca sumele echivalente reducerii să fie folosite cu aceeaşi destinaţie. Reducerea se calculează lunar, ca şi profitul impozabil. Prin instituirea acestei reduceri se compensează, pentru contribuabilii mici, faptul neacordării regimului amortizării accelerate prevăzut pentru contribuabilii mari. Reducerea se acordă pentru profitul folosit, pentru destinaţiile menţionate, în România.

3.3.3. Impunerea profiturilor realizate de persoanele străine

Condiţiile pentru determinarea veniturilor aferente activităţilor desfăşurate în România. Aşa cum s-a arătat deja, persoanele juridice străine care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România şi persoanele juridice şi fizice străine care desfăşoară activităţi în ţara noastră ca partener într-o asociere ce nu dă naştere unei persoane juridice[2], sunt subiecte de impunere şi datorează impozit pentru veniturile aferente acestor activităţi.

Se consideră ca fiind venit aferent activităţii desfăşurate în România, dacă este:

a) atribuibil unui sediu permanent din România al unei persoane juridice sau fizice nerezidente;

b) plătit persoanelor juridice sau fizice nerezidente pentru serviciile prestate în România;

---

1. Art. 6 alin. (4) din O.G. nr. 70/1994.
2. Art. 1 lit. b) şi c) din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

c) obţinut din sau în legătură cu proprietăţi imobiliare situate în România, inclusiv închirierea în scopul utilizării unei asemenea proprietăţi şi câştigul obţinut prin înstrăinarea unui drept asupra unei astfel de proprietăţi;

d) plătit ca urmare a exploatării resurselor naturale localizate în România, inclusiv câştigul obţinut din vânzarea unui drept aferent unor asemenea resurse naturale;

e) obţinut din înstrăinarea unui drept de proprietate;

f) obţinut din înstrăinarea de către un rezident român a unei proprietăţi situată în străinătate, alta decât activele aferente desfăşurării unei activităţi în afara teritoriului României;

g) obţinut din dobândă, în cazul în care: datoria este garantată cu proprietăţi imobiliare situate în România; debitorul este o persoană juridică sau o persoană fizică rezidentă în România; creditul se referă la o afacere desfăşurată în România.

Orice alt venit care nu este menţionat în enumerarea de mai sus este un venit realizat pe teritoriul României, dacă este plătit de un rezident român, sau prin intermediul unui sediu permanent în România.

Suntem de părere că enumerarea de mai sus nu este exhaustivă, ci numai exemplificativă ceea ce rezultă din referirea la "Orice alt venit care nu este menţionat ...". Condiţiile din enumerare sunt cele mai frecvente şi, întrucât sunt prevăzute expres, ele sunt obligatoriu de avut în vedere pentru stabilirea provenienţei venitului respectiv ca fiind obţinut pe teritoriul României şi deci supus impozitului pe profit.

Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 a stabilit definiţia pentru noţiunea de **rezident**, la care se referă unele din prevederile sale. Astfel, prin rezident se înţelege o persoană juridică română sau orice persoană fizică care este domiciliată în România sau care este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care depăşesc un total de 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârşind în anul calendaristic vizat, precum şi asocierea dintre persoane fizice române şi persoane juridice române care nu dau naştere unei persoane juridice[1]. Prin această prevedere a fost modificată implicit definiţia dată "**nerezidenţilor**" prin Decretul Consiliului de Stat nr. 276/1973[2], atât în ce priveşte întinderea

---

1. A se vedea art. 12 alin. 5 din O.G. nr. 70/1994 şi art. 20 din H.G. nr. 759/1995. Pentru detalii, a se vedea Capitolul IV, Secţiunea a IV-a, paragraful 5.
2. Art. 1 din Decretul pentru reglementarea impunerii unor venituri realizate de persoanele fizice şi juridice nerezidente, în Buletinul Oficial nr. 70 din 16 mai, 1973, modificat prin Decretul nr. 125/1977.

Scanned with OKEN Scanner

perioadei de staţionare în România, care era de 120 de zile şi care se înlocuieşte cu 183 de zile, cât şi modul de calcul a celor 12 luni, în care trebuie să se încadreze timpul de staţionare, care este stabilită la "1 an", fără a se determina modul de calcul al anului respectiv. Această definire legală a persoanelor rezidente asigură o determinare precisă a subiectului impunerii, înlăturând interpretările uneori foarte diverse, ce se atribuie noţiunii.

Noţiunea de "**sediu permanent**" a fost definită deja[1], astfel că nu considerăm necesar a insista asupra acesteia.

Determinarea profitului impozabil. În ce priveşte profitul impozabil al unei persoane juridice străine realizat printr-un sediu permanent, în România, determinarea lui se face pe baza bilanţului, în condiţiile prevăzute pentru contribuabili mari[2].

În vederea reflectării reale a **profitului impozabil al sediului permanent**, se scad numai cheltuielile aferente realizării veniturilor sediului respectiv cu luarea, desigur, în considerare şi a prevederilor privind cheltuielile stabilite în cazul determinării profitului impozabil pentru contribuabilii mari. **Regula scăderii** separate a cheltuielilor aferente realizării veniturilor fiecărui sediu permanent este importantă şi era necesară, pentru că există situaţii când aceeaşi persoană juridică străină constituie mai multe sedii permanente în ţara noastră, caz în care, în lipsa prevederii analizate, se ivesc dificultăţi în stabilirea bazei impozabile pentru determinarea impozitului pe profit.

Impozitarea persoanelor juridice străine care nu desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent şi a persoanelor fizice străine. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 delimitează cazurile în care se aplică impozitul pe profit pentru persoanele străine de situaţiile în care aceste persoane datorează o altă categorie de impozit român. Astfel, se prevede că persoanele juridice străine care nu desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România şi persoanele fizice străine datorează pentru veniturile lor brute realizate în România impozit prin reţinere la sursă, potrivit legii. Se face trimitere implicit la **impunerea distinctă** a unor venituri specifice realizate în România de persoane fizice şi juridice nerezidente, prevăzută de Decretul nr. 276/1973[3]. Astfel, persoanele fizice şi juridice străine care realizează pe teritoriul României venituri de natura dobânzilor, comisioanelor, redevenţelor, din activitatea artistică, sportivă, de transport şi alte prestări de servicii au obligaţia plăţii impozitului pe venitul respectiv

1. A se vedea, Capitolul IV, Secţiunea a IV-a, paragraful 6.
2. Art. 5 din O.G. nr. 70/1994
3. Buletinul Oficial nr. 70 din 16 mai 1973

Scanned with OKEN Scanner

prin reţinerea lui la sursă, respectiv de către persoana română plătitoare, la fiecare plată în parte. Fac excepţie salariile, care se impun potrivit dispoziţiilor Legii nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii[1], precum şi dividendele, care se impozitează în baza Ordonanţei Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende[2]. Dacă persoanele străine care realizează veniturile specifice prevăzute de Decretul nr. 276/1973 sunt rezidente ale unor state cu care România are încheiate convenţii pentru evitarea dublei impuneri, dispoziţiile prevăzute de aceste convenţii au prioritate.

Creditul fiscal. În doctrina fiscală, noţiunea de credit fiscal este definită ca fiind, "permisiunea unei deduceri din sau o directă scădere din suma impozitului datorat"[3]. **În practica convenţională internaţională** creditul fiscal este utilizat ca o metodă pentru evitarea dublei impuneri. În acest sens şi practica convenţională a României, respectiv în unele din cele peste 50 convenţii de evitarea dublei impuneri internaţionale, se utilizează metoda de evitare a dublei impuneri prin creditul fiscal[4]. În legislaţia internă a ţării noastre, creditul fiscal a fost reglementat expres pentru prima dată în cazul taxei pe valoarea adăugată[5], dar cu aplicare numai pentru sursa din ţară a T.V.A.

Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 aplică pentru prima dată în relaţiile externe creditul fiscal, ca o **măsură unilaterală** de evitare a dublei impuneri internaţionale. În acest sens, se prevede că persoana juridică română are dreptul de a i se deduce din impozitul pe profit, datorat în România, o sumă echivalentă cu impozitul pe venit din sursa externă plătit direct sau prin reţinere la sursă în străinătate, pe bază de documente care atestă plata, confirmată de autorităţile fiscale străine[6]. Suma deducerii nu poate însă depăşi impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei impozitului pe profit prevăzută de legea română asupra veniturilor pe fiecare sursă de venit externă, după ce s-au scăzut cheltuielile deductibile aferente acestora.

Pierderi. În ce priveşte pierderile legate de veniturile din surse externe, se permite deducerea numai din aceste venituri, separat pe fiecare sursă de venit[7]. Această soluţie ţine seama de particularităţile fiecărei surse

1. M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991. Republicată în M.Of. nr. 140 din 29 iunie 1993.
2. M.Of. nr. 73 din 23 aprilie 1992.
3. *International Tax Glossary*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988, p. 68.
4. Pentru detalii, a se vedea I.Condor, *op. cit.*, p. 310 şi urm.
5. O.G. nr. 3/1992, în M. Of. nr. 200 din 17 august 1992, republicată în M. Of. nr. 288 din 12 dec. 1995.
6. Art. 13 din O.G. nr. 70/1994.
7. Idem, art. 14.

Scanned with OKEN Scanner

externe de venit.

3.4. Cota de impunere

3.4.1. Anterior Legii nr. 12/1991. Nivelul cotelor de impozit asupra beneficiilor persoanelor juridice era foarte diferit anterior intrării în vigoare a Legii nr. 12/1991 privind impozitul pe profit. Astfel, spre exemplu, unităţile economice de stat datorau impozitul pe beneficiu cu cota minimă de 54% şi cea maximă de 95%[1], cooperativele meşteşugăreşti erau impuse cu cota între 25% la 90%, iar cele de consum şi de credit cu 25%[2]; Casa de Economii şi Consemnaţiuni datora 70%, Loto 100%, iar Administraţia Asigurărilor de Stat 60% din beneficiu[3], societăţile mixte datorau 30%[4]; întreprinderile mici şi asociaţiile cu scop lucrativ plăteau între 10% şi 50% din beneficiu[5].

3.4.2. Legea nr. 12/1991. Iniţial, Legea 12/1991 stabilea cote de impozit pe tranşe de venit, cuprinse între 5% şi 57%. Forma de impunere era cu cote progresive, pe tranşe de venit, fiind stabilite 69 de trepte de impozitare.

Numărul mare de trepte de impozitare a creat multiple dificultăţi de aplicare, iar forma de impunere progresivă nu încurajează agenţii economici în obţinerea de profituri mari. Pentru a simplifica operaţiunile implicate de calcularea şi încasarea impozitului şi a stimula realizarea de profituri cât mai mari, în temeiul Legii nr. 56/1991 privind autorizarea Guvernului de a stabili şi modifica taxe şi impozite[6], prin Hotărârea Guvernului nr. 804/1991[7], s-a introdus forma de impunere cu cote proporţionale, iar numărul acestora a fost redus la numai 2 şi anume:

- 30% pentru profitul impozabil de până la 1.000.000 lei;
- 45% pentru partea din profitul impozabil ce depăşeşte 1.000.000 lei.

În acest fel, nivelul maxim al cotei de impozit pe profit a fost redus de la 57% la 45%, ceea ce, în acea perioadă, a fost de natură a stimula obţinerea de profituri mai mari.

3.4.3. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994. În locul celor două cote de impozit, de 30% şi 45%, s-a introdus o singură cotă, de 38%, drept

1. H.G. nr. 741/1990.
2. Decretul nr. 179/1962.
3. Legea nr. 29/1978.
4. Decretul nr. 425/1972.
5. Decretul - lege nr. 54/1990 şi H.G. nr. 201/1990.
6. M.Of. nr. 167 din 14 august 1991.
7. M.Of. nr. 255 din 19 decembrie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

cotă generală de impozitare. Nivelul acestei cote este mai redus, în raport de cota maximă anterioară de 45%. Renunţându-se însă la scutirile de impozit anterioare, credem că cel puţin o perioadă de timp, impactul noii cote reduse nu se va reflecta favorabil, mai ales pentru agenţii economici care beneficiau de scutirea pe 3 ani sau 5 ani, în realitate exact contribuabilii din sectoarele şi ramurile care ar fi meritat a fi sprijiniţi şi stimulaţi. Contribuabilii cu perioade reduse de exceptare, cum sunt spre exemplu cei din domeniul comercial vor fi mai puţin defavorizaţi de renunţarea la scutire, cu toate că societăţile din acest domeniu realizează frecvent profituri nemeritate.

Este adevărat că nivelul de 38% al cotei de impozit pe profit din ţara noastră este mai mic decât cel al unor state foste comuniste, cum este cazul Bulgariei - cu 52% pentru întreprinderile de stat şi 40 - 49% pentru sectorul particular, Polonia şi Ungaria - cu 40%. În acelaşi timp, cota de 38% este numai cu câteva procente mai mare ca şi cea a unor state europene dezvoltate economic, cum sunt Franţa - cu 34%, Italia - cu 36% sau Olanda - cu 35%[1]. Credem că trebuie reţinut specificul fiecărei ţări în parte, astfel că nivelul procentelor în sine nu este totdeauna edificator[2].

Singura ramură care a obţinut un sprijin mai consistent, prin nivelul cotei de impunere, îl reprezintă **agricultura**. Aceasta deoarece cota de impozit pe profit în cazul contribuabililor care realizează anual cel puţin 80% din venituri din agricultură este de 25%. Pentru a se evita interpretări diferite în practica fiscală, legiuitorul a stabilit ce se înţelege prin agricultură, în sensul reglementării în materie, adică "activitatea desfăşurată în domeniul culturii vegetale, creşterii animalelor pentru prăsilă, producţie, reproducţie, selecţie şi din piscicultură din care se obţin materii prime, cu sau fără prelucrare ulterioară a acestora pe capacităţi proprii[3]. Fac excepţie cultura florilor, a plantelor ornamentale şi a tutunului." Reducerea nivelului cotei de impozit la 25% este într-adevăr un stimulent pentru această ramură importantă a economiei naţionale. Reducerea putea fi, după **părerea noastră**, chiar mai mare, ţinând seama de starea agriculturii şi de slaba dotare tehnică a acesteia, mai ales a producătorilor agricoli individuali. În acelaşi timp, ne îndoim că cea mai bună soluţie ar fi aceea de a condiţiona aplicarea cotei de 25% de realizarea anuală cel puţin 80% din venituri din

1. *Anul nou ne va aduce un alt impozit pe profit*, interviu consemnat de C. Turlea, în "Cotidianul", nr. 253 din 27 octombrie 1994.
2. În ţările din Estul Europei cotele impozitului pe profit sunt între 25% şi 45% (D. Bonciu, *Reforma fiscală în Europa de Est*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 8/1995, p. 62).
3. Art. 2 alin. 5 din O.G. nr. 70/1994 şi art. 4 din H.G. nr. 759/1995.

Scanned with OKEN Scanner

agricultură. **Era mai stimulativă** aplicarea acestei cote reduse asupra veniturilor agricole, indiferent de proporţia lor în totalul venitului anual al contribuabilului. O astfel de soluţie ar fi stimulat dezvoltarea de activităţi agricole şi pe producătorii din alte ramuri ale economiei naţionale.

În schimb, considerăm bine venită soluţia stabilirii **unei cote adiţionale de impozit de 22%**. Într-adevăr, plata unei cote adiţionale se justifică pentru contribuabilii care obţin venituri şi din domeniul jocurilor de noroc, autorizate, inclusiv barurilor de noapte şi cluburilor de noapte. Cota adiţională se aplică asupra părţii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor realizate din aceste activităţi în volumul total al veniturilor.

Suntem de părere că nivelul cotei adiţionale putea fi chiar mai mare, în cazul în care profitul depăşeşte o anumită limită valorică, deoarece nu ne aflăm în domenii a căror dezvoltare necesită stimulare din partea statului.

Se prevede în acelaşi timp o **cotă de impozit de 80%** în cazul Băncii Naţionale a României, ce se aplică asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă. Rezultă că B.N.R. calculează impozitul pe profit în mod similar calculului pentru contribuabilii mici.

În sfârşit, o altă **cotă adiţională** de impozit pe profit **de 6,2%** este prevăzută pentru profitul impozabil al unei persoane juridice străine realizat printr-un sediu permanent în România. Din definiţia şi elementele ce se includ în sediul permanent, prezentate mai sus, se degajă constatarea că suntem interesaţi în sporirea unor astfel de sedii permanente, economia naţională având nevoie stringentă de investiţia şi tehnologia avansată externă.

Se pot găsi justificări, mai ales teoretice, pentru instituirea acestei cote adiţionale, inclusiv faptul că investitorii străini, sunt atraşi în primul rând de stabilitatea economică şi politică, de piaţa de desfacere şi de calitatea şi preţul forţei de muncă şi numai în subsidiar de nivelul fiscalităţii, dar un lucru este sigur - orice investitor urmăreşte un nivel al profitului net cât mai ridicat. În astfel de împrejurări **nu ni se pare deloc favorabilă măsura instituirii cotei adiţionale** de impozit pe profit de 6,2%. De altfel, se poate spune că după înlăturarea facilităţilor fiscale foarte largi acordate anterior investitorilor străini, chiar discriminatorii în raport cu cei autohtoni, soluţie pe care am criticat-o, instituirea cotei adiţionale echivalează cu adoptarea unei măsuri în extremă opusă.

Prin Instrucţiunile privind metodologia de calcul şi formularistica

Scanned with OKEN Scanner

corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit, emise în baza art. 38 (10 din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994) şi aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 974/1994, se precizează că sediile permanente prin intermediul cărora persoanele juridice străine îşi desfăşoară activitatea, parţial sau total, în România, calculează profitul impozabil potrivit metodologiei utilizate de contribuabilii mari. În cazul acestor entităţi, impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 44,2% (38% + 6,2%) asupra profitului impozabil, caz în care nu se mai aplică impozitul pe dividende[1]. În acest sens, prin Instrucţiunile menţionate se dă următorul exemplu.

O persoană juridică, înfiinţată în Austria, după legislaţia acestui stat, realizează prin intermediul unei sucursale autorizate să funcţioneze în România un profit impozabil de 1.000 $ S.U.A.

Impozitul datorat de persoana juridică străină în România este de 442 $ S.U.A., calculat astfel:

- 1.000 $ S.U.A. x 38% = 380 $ S.U.A. ca impozit pe profit;
- 1.000 $ S.U.A. x 6,2% = 62 $ S.U.A. ca impozit pe profitul sucursalei, ce urmează a se transfera în străinătate.

Total impozit: 442 $ S.U.A.

Instrucţiunile citate mai precizează că această cotă de 6,2% nu se aplică în cazul societăţilor comerciale persoane juridice române cu participare de capital străin sau cu capital integral străin[2].

Chiar dacă interpretarea dată în instrucţiunile aprobate de Guvern este favorabilă punctului meu de vedere, trebuie să arăt că nu este legală, deoarece modifică implicit un act normativ de rang superior, ceea ce este inadmisibil.

3.4..4. Propuneri de lege ferenda. Nu putem încheia aceste scurte consideraţii asupra cotei de impunere, fără a ne exprima opinia că ar fi fost necesară instituirea unei cote reduse de impozit pe profit asupra profitului agenţilor economici din sectorul **serviciilor**.

Avem în vedere şi nivelul slab de dezvoltare al acestui sector economic, în raport cu necesităţile, mai ales ale populaţiei şi cu rolul, locul şi dinamismul serviciilor şi cu ponderea ridicată a acestui sector în produsul intern brut în ţările dezvoltate economic[3].

Aceeaşi cotă mult redusă ar fi, după părerea noastră, necesar de

---

1. A se vedea I. Condor, *op. cit, p. 148.*
2. H.G. nr. 974/1994, în M.Of. nr. 6 din 16 ianuarie 1995.
3. A se vedea în ce priveşte importanţa sectorului servicii, V. Nicolae, *Reconsiderări conceptuale şi organizatorice în ajustarea structurală a serviciilor în ţara noastră,* în revista "Economistul" nr. 550 din 14 decembrie 1994, p. 1 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

instituit pentru **societăţile comerciale de producţie mici cu capital privat**, cu un profit ce nu ar depăşi o anumită limită, cum ar putea fi, spre exemplu, suma de 10 milioane lei - nivel avut în vedere iniţial la scutirea taxei pe valoarea adăugată[1]. Aceste societăţi au un rol important în stadiul actual de dezvoltare al economiei româneşti, deoarece se adaptează uşor nevoilor pieţii şi pot fi constituite şi dezvoltate cu investiţii reduse, singurele de care dispune marea majoritate a populaţiei în prezent.

De asemenea, pentru considerentele menţionate în cele ce preced, optăm pentru **renunţarea la cota adiţională de 6,2%**, prevăzută a se aplica impozitului pe profit datorat pentru profitul impozabil unei persoane juridice străine realizat printr-un sediu permanent în România precum şi **reducerea la 10 - 15%** a cotei impozitului pe profit în cazul **veniturilor din agricultură** şi aplicarea acestuia asupra veniturilor agricole, indiferent de ponderea lor în totalul venitului anual al contribuabilului.

3.5.Venituri impozitate şi scutiri de impozit.

3.5.1. Neimpozitarea unor dividende. Pentru a se elimina impozitarea repetată a dividendelor primite de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română s-a reglementat neimpozitarea acestor venituri cu impozitul pe profit.

În aplicarea acestei reguli generale, prin Instrucţiunile aprobate de Guvern[2], se precizează că dividendele primite de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română nu se includ în profitul impozabil. În schimb, dividendele primite de o persoană juridică română de la o persoană juridică străină se includ în profitul impozabil. De asemenea, dividendele plătite de o persoană juridică română către orice persoană juridică străină se impozitează, în conformitate cu dispoziţiile Ordonanţei Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende[3] cu o cotă de 10%. Această cotă se aplică şi în cazul plăţii de dividende către persoane fizice române sau străine.

În sfârşit, instrucţiunile menţionate stabilesc că precizările de mai sus se aplică şi asupra dividendelor rezultate ca urmarea a operaţiunilor de lichidare a unui contribuabil.

Suntem de părere că neimpozitarea ar fi indicat a se extinde şi la dividendele distribuite acţionarilor sau asociaţilor persoane fizice rezidente, pentru a se evita integral dubla impunere internă. Avem în vedere că di-

1. O.G. nr. 3/1992.
2. H.G. nr. 974/1994, în M. Of. nr. 6 din 16 ianuarie 1995.
3. M. Of. nr. 201 din 30 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

videndele distribuite de societăţile comerciale sunt părţi componente ale profitului impozabil, astfel încât venitul reprezentând dividende cuvenite asociaţilor sau acţionarilor a fost impus la societatea distribuitoare.

3.5.2. Neimpozitarea aportului la capitalul social. În scopul sti-mulării acţionarilor sau, după caz, asociaţilor în constituirea unui capital social cât mai mare al societăţilor comerciale, aportul la capitalul unei persoane juridice, precum şi majorarea capitalului pe seama aportului respectiv nu sunt supuse impozitării. În cazul aportului în natură, valoarea activelor aduse ca aport se reportează de la acţionar, respectiv asociat, în bilanţul contabil al persoanei juridice care le primeşte.

Potrivit Instrucţiunilor aprobate de Guvern[1], pierderile sau câştigul rezultat din distribuirea activelor, inclusiv din distribuirile făcute în cazul unei lichidări parţiale sau totale de la o persoană juridică către acţionari sau asociaţi, calculate ca diferenţă între valoarea de piaţă a activelor şi valoarea acestora din bilanţul contabil, vor fi avute în vedere de persoana juridică la calculul profitului impozabil.

3.5.3. Scutiri tranzitorii de impozit. Păstrând practica legislativă anterioară privind menţinerea facilităţilor fiscale acordate[2], Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 prevede că scutirile de impozit de 5 ani, 3 ani, 1 an şi 6 luni, prevăzute de art. 5 din Legea nr. 12/1991 privind impozitul pe profit şi de 5, 3 şi 2 ani, prevăzute de art. 14 din Legea nr. 35/1991 privind regimul investiţiilor străine, republicată[3], vor rămâne aplicabile numai în cazul persoanelor juridice care s-au înregistrat la Registrul comerţului înainte de 1 ianuarie 1995 şi pentru care perioada de scutire nu a expirat. Scutirea operează până la expirarea perioadei legale, cu condiţia de a activa şi realiza în continuare venituri, încă o perioadă egală cu perioada de scutire. În caz contrar, impozitul pe profit se recalculează, inclusiv pentru perioada de scutire, potrivit reglementărilor existente la data acordării facilităţilor, adică Legea nr. 12/1991 şi, după caz Legea nr. 35/1991, republicată.

Păstrarea scutirii de impozit ţine seama de faptul că acţionarii, respectiv asociaţii societăţii comerciale au avut în vedere legislaţia fiscală în vigoare la data constituirii societăţii.

Condiţiile economico-sociale din ţara noastră şi capitalul disponi-

---

1. H.G. nr. 974/1994.
2. Art. 6 din Legea nr. 12/1991 privind impozitul pe profit, în M.Of. nr. 25 din 31 ianuarie 1991 prevedea că "Unităţile plătitoare de impozit, cu capital străin, înfiinţate până la data aplicării prezentei legi, se impozitează în condiţiile legislaţiei în vigoare la data de 31 decembrie 1990".
3. M.Of. nr. 185 din 2 august 1993.

Scanned with OKEN Scanner

bil redus pentru investiţii, credem că justifică, **de lege ferenda**, instituirea de scutiri de impozit a noilor societăţi comerciale, cu deosebire a celor de producţie. Astfel de scutiri există în continuare şi în statele vecine[1].

3.5.4. Facilităţi pentru anumite categorii de persoane.

Prin Legea bugetului de stat pe anul 1995[2], s-a prevăzut **scutirea** de plata impozitului pe profit a organizaţiilor de nevăzători şi de invalizi, a asociaţiilor persoanelor handicapate şi unităţilor economice ale acestora, precum şi a asociaţiilor de binefacere.

Aceeaşi lege, în corelare cu spiritul Legii privind încadrarea în muncă a handicapaţilor[3], prevede că agenţii economici care angajează persoane handicapate beneficiază de reducerea impozitului pe profit proporţional cu ponderea persoanelor respective în totalul salariaţilor.

În cuprinsul textelor legii nu se menţionează că facilităţile se aplică pe anul 1995, însă din alineatul 1 al art. 4 din lege, rezultă acest caracter temporar.

3.6. Facilităţi suplimentare

Prin Legea nr. 66/1992[4] au fost acordate unele facilităţi pentru investitorii străini care contractează executarea de lucrări de explorare şi exploatare a zăcamintelor de petrol şi gaze şi împărţirea producţiei, inclusiv cele care au drept scop mărirea factorului final de recuperare din zăcăminte. Facilităţile acordate sunt, în principal, de natură fiscală şi se referă în special la impozitul pe profit şi taxele vamale şi au rămas aplicabile şi după intrarea în vigoare - la 1 ianuarie 1995 - a Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994.

În ce priveşte **impozitul pe profit** rezultat din activităţile ce formează obiectul Legii nr. 66/1992, investitorii străini respectivi beneficiază de următoarele facilităţi:

---

1. A se vedea: D. Bonciu, *Reforma fiscală în Europa de Est* în revista "Impozite şi taxe", editată de "Tribuna Economică", Bucureşti, nr. 8/1995, p. 62; L. Tudose, *Scutiri de impozit a noilor întreprinderi,* în "Impozite şi taxe"nr. 7/1995, p. 7.
2. Art. 4 alin. (3) şi (4) a Legii nr. 22/1995, în M. Of. nr. 53 din 22 martie 1995.
3. Legea nr. 57/1992, în M.Of. nr. 131 din 12 iunie 1992.
4. Lege privind acordarea unor facilităţi pentru atragerea de capital străin în domeniul explorării şi exploatării zăcămintelor de petrol şi gaze, în M.Of. nr. 166 din 16 iulie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

a) efectuarea plăţii impozitului de către partea contractantă română, în numele investitorului străin, în condiţiile prevăzute de legile fiscale în vigoare la data încheierii contractelor pe toată durata executării acestora şi eliberarea, anual, de către organele fiscale române a unui certificat privind efectuarea acestei plăţi; sumele astfel plătite sunt considerate venituri pentru investitorul străin şi cheltuieli pentru partea contractantă română, care le va acoperi dintr-o cotă suplimentară din producţia obţinută, negociată corespunzător acordării acestei facilităţi, sau

b) plata impozitului la nivelul cotelor de impozit prevăzute de legea în vigoare la data încheierii contractului.

De asemenea, investitorii străini au dreptul să primească, să remită sau să reţină în străinătate, cu **scutire de impozit** şi să folosească fără restricţii veniturile realizate din vânzarea de petrol şi gaze, care provin din cota sa.

În cazul în care, din astfel de vânzări efectuate în România, obţine monedă locală care depăşeşte nevoile imediate, investitorul străin are dreptul să o transforme în valută convertibilă, în condiţiile legii, să o remită liber şi să o reţină în străinătate.

Facilităţile acordate de Legea nr. 66/1992 investitorilor străini se stabilesc, pentru fiecare contract în parte, pe durata contractului, care nu poate fi mai mare de 30 de ani. Legea stabileşte condiţia de intrare în vigoare a contractelor respective de aprobarea lor de către Guvern. În acest fel se asigură controlul statului privind aplicarea legii şi dimensionarea facilităţilor cu respectarea prevederilor acesteia.

De asemenea, **pentru atragerea de investitori străini în industrie**, au fost acordate unele facilităţi suplimentare prevăzute de **Legea nr. 71/1994**[1]. Pe lângă scutirile de taxe vamale, legea prevede scutirea de plata impozitului pe profit pentru o perioadă de 5 ani de la data obţinerii de profit, dar nu mai mult de 7 ani de la data începerii activităţii productive. Beneficiază de scutire, societăţile comerciale care se înfiinţează în domeniul industriei, cu participare de capital străin, la care aportul subscris de investitorul străin este vărsat în sumă de minimum 50 milioane dolari S.U.A. în contul societăţii comerciale deschis la bancă, persoană juridică română şi care realizează, în termenul şi potrivit prevederilor din contractul de societate, producţie cu un grad valoric de integrare în România de minimum 60% şi un export de minimum 50% din valoarea producţiei anuale.

Totodată, legea prevede că în cazul în care, într-o perioadă de 14 ani calculată de la data înmatriculării, societatea comercială îşi reduce

1. M. Of. nr. 189 din 22 iulie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

capitalul social astfel încât participarea investitorului străin coboară sub minimul de 50 milioane dolari S.U.A. sau se dizolvă voluntar, ea va fi obligată la plata tuturor impozitelor şi taxelor ce i s-ar fi aplicat pe întreaga durată de funcţionare, în lipsa facilităţilor de care a beneficiat, inclusiv a celor de care a fost dispensată în perioada de scutire.

3.7. Aşezarea impuneri

În noţiunea de aşezare a impunerii se includ toate operaţiunile necesare pentru stabilirea sumei de plată cu titlu de venit public, adică pentru determinarea în concret a obligaţiei fiscale[1]. În consecinţă, aşezarea impunerii implică identificarea subiectului impunerii, determinarea obiectului venitului public şi a bazei impozabile, a cotei legale de impunere, a înlesnirilor legale şi, când este vorba de impozite, constituirea titlului de creanţă fiscală.

Instituirea noului regim al impozitului pe profit, prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, a fost însoţită şi de reguli noi de procedură fiscală privind aşezarea impunerii, reguli care, în bună măsură, se apropie de cele ce se aplică în ţările cu sisteme fiscale moderne.

3.7.1. Plata în avans. Aşa cum s-a arătat deja, impozitul pe profit datorat de contribuabilii mari este anual. Pentru alimentarea ritmică a bugetului public, în acord cu cheltuielile publice, s-a simţit nevoia unor plăţi lunare de impozit, urmând ca impozitul definitiv să se stabilească anual. În acest scop, se prevede că, în contul impozitului anual pe profit, contribuabilii mari au îndatorirea de a efectua **plăţi lunare în avans** în cuantum de 1/12 din impozitul pe profit aferent anului fiscal precedent[2]. **Termenul de plată** este de până la data de 25, inclusiv, a lunii următoare. La fel ca şi elementele patrimoniale din bilanţul de la începutul şi sfârşitul anului[3] şi sumele aferente plăţilor în avans se actualizează în funcţie de indicele de inflaţie dintre începutul anului fiscal şi cel al lunii precedente în care se face plata.

Impozitul pe profit pentru anul fiscal precedent înseamnă, în sensul ordonanţei, suma obligaţiei fiscale din acel an, fără a lua în calcul deducerile pentru plăţile în avans ale impozitului care s-au efectuat în acel an, diminuată cu suma creditului fiscal extern aferent anului fiscal respectiv. Totodată se defineşte legal **creditul fiscal**, prin care, în cazul impozitului

---

1. A se vedea, V. Stănescu, *Manual de drept financiar*, Vol. I, Editura Didactică şi Pedagogică, 1963, p. 237.
2. Cu privire la înţelesul noţiunii de "*an fiscal precedent*", a se vedea art. 16 din H.G. nr. 759/1995, în M. Of. nr. 231 din 6 octombrie 1995.
3. Art. 5 alin. (2) din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

pe profit, se înţelege "deducerea sau compensarea unor sume din impozitele datorate, acordate cu facilitate de plata impozitelor sub forma recunoaşterii în România a sumelor plătite, atât în ţară, cât şi în străinătate, cu titlu de impozite"[1].

Prin Instrucţiunile aprobate de Guvern, se precizează că se deduc din impozitul pe profit datorat sumele plătite atât în ţară cât şi în străinătate, cu titlu de impozit pe dobânzi, redevenţe, dividende, comisioane, prime de asigurare, impozit pe profit plătit în străinătate, impozitul pe profit plătit la nivel de asociat în cazul unei asocieri ce nu dă naştere unei persoane juridice[2], precum şi impozitul pe profit scutit la plată într-un an fiscal, în cazul contribuabililor cărora nu le-a expirat perioada de scutire de care au beneficiat în condiţiile Legii nr. 12/1991 sau Legii nr. 35/1991[3].

3.7.2. Declaraţia de impunere şi forţa sa juridică. În stabilirea impozitului pe profit anual, un rol important este atribuit declaraţiei de impunere a contribuabilului.

Astfel, **contribuabilii mari** au datoria de a depune declaraţia de impunere privind impozitul pe profit pentru anul fiscal precedent până la data de 15 mai, inclusiv, a fiecărui an, dată până la care trebuie plătit şi impozitul declarat. Ca atare, termenul ultim de depunere a declaraţiei de impunere şi de plată a impozitului anual declarat coincid.

În schimb, **contribuabilii mici** au obligaţia de a depune lunar declaraţia de impunere până la data de 25, inclusiv, a lunii următoare. Termenul ultim de plată este şi în cazul contribuabililor mici, acelaşi cu cel de depunere a declaraţiei de impunere.

În ambele ipoteze, declaraţia de impunere **se depune la organul fiscal** în raza căruia îşi au sediul contribuabilii şi se semnează de către directorul general sau orice persoană autorizată, potrivit legii, să reprezinte contribuabilul[4].

3.7.3. Răspunderea pentru calculul impozitelor declarate şi pentru depunerea în termen a declaraţiei de impunere revine fiecărui contribuabil în parte. Mai mult, declaraţia de impunere **"este considerată drept o stabilire a impozitului pe profit şi ca o cerere de plată a impozitului conform declaraţiei."**[5] Se poate deci opinia că declaraţia de

---

1. Art. 15 alin. (3) din O.G. nr. 70/1994.
2. Este vorba de asocierile prevăzute de art. 1 lit. c) şi d) din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.
3. A se vedea art. 31 din O.G. nr. 70/1994.
4. Formularele pentru declaraţiile de impunere şi instrucţiunile de completare a acestora, sunt prevăzute în Anexele nr. 1 - 4 ale Hotărârii Guvernului nr. 974/1994, în M. Of. nr. 6 din 16 ianuarie 1994.
5. Art. 18 alin. (1) din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

impunere are forţa juridică a unui titlu de creanţă fiscală definitiv, nefiind prevăzută o cale de reformare a acesteia.

Declaraţia de impunere se completează şi pentru cazurile în care contribuabilul înregistrează **pierderi**, pentru a se cunoaşte nivelul plăţilor făcute în avans cât şi ca urmare a recunoaşterii creditelor fiscale, precum şi pentru recuperarea pierderii în următorii 5 ani consecutivi.

3.7.4. Actualizarea la inflaţie a impozitului datorat de contribuabilii mari. În vederea determinării concrete a impozitului de plată, conform declaraţiei de impunere întocmită de contribuabilii mari, suma impozitului de plată pentru anul respectiv se actualizează cu indicele de inflaţie dintre sfârşitul anului fiscal şi data la care impozitul este plătit efectiv, dar nu mai târziu de data la care impozitul este datorat.

Se admite **deducerea**, ca formă a creditului fiscal, din impozitul pe profit datorat de contribuabilii mari, a plăţilor în avans făcute de aceştia în contul impozitului pe profit. Este însă stabilită obligaţia ca orice plată în avans a impozitului să se actualizeze în funcţie de indicele de inflaţie dintre luna în care plata în avans era datorată şi data la care impozitul este plătit, dar nu mai târziu de data la care impozitul este datorat (adică nu mai târziu de data de 15 mai a anului următor celui pentru care se datorează impozitul).

3.7.5. Competenţa organului fiscal de a stabili impozitul de plată. Aşa cum s-a arătat, declaraţia de impunere se depune la organul fiscal din raza căruia îşi are sediul contribuabilul.

În ipoteza că organul fiscal apreciază că stabilirea impozitului pe profit nu a fost făcută în conformitate cu dispoziţiile legale, poate efectua un **nou calcul al impozitului**, având obligaţia să comunice în scris contribuabilului modul de stabilire a acestuia[1]. Comunicarea se face printr-o înştiinţare de plată, în care se indică şi suma obligaţiei de plată.

De asemenea, stabilirea impozitului pe profit se face de către organul fiscal şi în cazul în care contribuabilul a omis să completeze declaraţia de impunere sau nu a furnizat informaţiile necesare pentru a determina obligaţia fiscală.

Sarcina probei, în cazul stabilirii impozitului pe profit de către organele fiscale este inversată în raport de regulile codului civil şi ale procedurii civile, în care cel ce face o afirmaţie trebuie s-o dovedească. În cazul în discuţie, sarcina de a dovedi că stabilirea impozitului pe profit de către organele fiscale nu este reală revine contribuabilului, acesta având,

1. Art. 18 alin 2 din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

în continuare, obligaţia de a depune declaraţia de impunere[1].

Ne întrebăm dacă se justifică această răsturnare a sarcinii probei? Nu cumva ea este de natură a da naştere la posibile abuzuri din partea organelor administraţiei publice locale de specialitate sau cel puţin la o mai redusă rigoare în stabilirea impozitului, din moment ce sarcina probei realităţii impozitului nu-i incumbă? Este de reţinut şi faptul, de loc neglijabil, că impunerea stabilită de organul fiscal poate fi atacată numai prin cerere de revizuire, situaţie în care contribuabilul datorează o taxă de timbru de 2% din suma impozitului pe profit şi a majorărilor de întârziere contestată, taxă care nu poate fi mai mică de 10.000 lei.

În consecinţă, **de lege ferenda**, suntem de părere că ar fi cazul să se renunţe la această prevedere de inversare a sarcinii probei.

Impozitul pe profit stabilit, în cele două ipostaze, de către organul fiscal, trebuie să fie plătit, pe baza înştiinţării de plată la data şi locul stabilite în înştiinţare.

O competenţă specială este acordată organului fiscal, care poate încheia un acord scris cu contribuabilul, în temeiul căruia acestuia din urmă îi este permis să plătească impozitul pe profit **în rate**, împreună cu majorările de întârziere aferente, dacă acordul va facilita încasarea integrală a obligaţiei de plată. Limitele competenţei unităţilor fiscale de a încheia astfel de acorduri se stabileşte de Ministerul Finanţelor.

Încheierea acordului scris pentru plata impozitului pe profit în rate nu scuteşte pe contribuabil de plata majorărilor de întârziere.

3.7.6. Moneda de plată. Plata impozitului pe profit, indiferent dacă este vorba de contribuabili mari sau mici, se face în moneda naţională, leu. În situaţiile în care plata veniturilor către beneficiarul de venit se face în valută, plata impozitelor, taxelor sau a eventualelor majorări de întârziere şi a amenzilor reglementate de Ordonanţa nr. 70/1994 se efectuează în lei proveniţi din schimb valutar la cursul în vigoare la data plăţii. Dovada plăţii impozitelor, taxelor şi a altor sume datorate bugetului de stat, conform Ordonanţei se face cu documentul de plată în străinătate de către contribuabilul care are obligaţia de a calcula, reţine şi vărsa impozitul aferent veniturilor în valută la societatea bancară la care acesta îşi are deschis contul în valută, însoţit de documentele de schimb valutar.

3.7.7. Răspunderea societăţilor bancare. Pentru a asigura celeritatea plăţilor, este prevăzută expres o obligaţie şi o răspundere specială a societăţilor bancare[2]. Astfel, în toate cazurile, societăţile bancare au

1. Art. 18 alin. (4) din O.G. nr. 70/1994.
2. Art. 19 alin. (3) din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

obligaţia virării sumelor cuvenite bugetului de stat în temeiul Ordonanţei Guvernuluii nr. 70/1994 în aceeaşi zi în care contribuabilul face plata obligaţiilor fiscale; în caz contrar, majorările de întârziere datorate pentru neplata în termen la bugetul de stat sunt suportate de către bănci. Ţinând seama că, aşa cum se va arăta în continuare, nivelul cotei majorărilor de întârziere în cazul impozitului pe profit a sporit în mod simţitor, răspunderea societăţilor bancare este destul de consistentă.

3.7.8. Majorări de întârziere. În acord cu reglementările în materie, în cazul în care orice sumă reprezentând o obligaţie fiscală sau orice plată în avans a impozitului datorat nu este plătită la data stabilită în Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, contribuabilul este obligat să suporte o majorare de întârziere la această sumă pentru perioada cuprinsă între termenul de plată prevăzut şi data la care obligaţia fiscală sau plata în avans sunt efectuate, inclusiv.

Pentru prima dată legiuitorul pune, cel puţin în acest domeniu, pe picior de egalitate contribuabilul cu organul fiscal. Astfel, se prevede că "**Majorarea va fi**, de asemenea, **plătită şi de organul fiscal** pentru sumele plătite în plus ca impozit şi nerestituite în termenul prevăzut de alin. (4).[1]"

O altă premieră o constituie **nivelul cotei majorării**, atât ca procent cât şi ca mod de stabilire. În acest sens "**Cota majorării** de întârziere aplicate va fi **cu două procente peste rata dobânzii de referinţă a Băncii Naţionale a României**"[2]. Această prevedere are un **dublu rol** - de despăgubire şi de sancţiune - al majorării de întârziere[3], în condiţiile în care, în ultimii ani, dobânda bancară a cunoscut creşteri spectaculoase. În aceste condiţii şi ţinând seama de lichidităţile limitate ca urmare a blocajului financiar, agenţii economici erau tentaţi să accepte plata de majorări de întârziere, să reţină şi să utilizeze pentru plata obligaţiilor lor contractuale sumele ce le datorau bugetelor publice, deoarece nivelul dobânzilor bancare era mai mare decât cel al majorărilor aferente obligaţiilor fiscale respective. Consecinţele sunt cunoscute, fiind manifestate în întârzieri importante în plata obligaţiilor fiscale şi, ca atare, în imposibilitatea efectuării cheltuielilor publice la termenele legale.

---

1. Art. 20, alin. (1), teza a II-a, din O.G. nr. 70/1994.
2. Art. 20, alin. (2) din O.G. nr. 70/1994.
3. A se vedea: Al. Sesan, Gh. Ţiplea, N. Vasilescu, N. Popa, *Impozitele şi taxele de la populaţie*, Bucureşti, Editura Ştiinţifică, 1956, p. 61; V. Stănescu, *Manual de drept financiar*, vol. I, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, 1958, p. 200; I. Gliga, *Drept financiar public*, Editura ALL, Bucureşti, 1994, p. 151; I. Condor, *Drept financiar*, Regia autonomă "Monitorul Oficial", Bucureşti, 1994, p. 344.

Scanned with OKEN Scanner

Întrucât dobânda de referinţă a Băncii Naţionale a României este fluctuantă, iar practica fiscală necesită o anumită stabilitate pe anumite perioade de timp, Ministerul Finanţelor a fost autorizat să stabilească trimestrial cota majorării de întârziere prin ordin al ministrului, care se dă publicităţii cu 5 zile înainte de aplicare. De la data de 1 septembrie 1995, prevederile art. 20 alin. (2) şi (3) din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, referitoare la cota majorărilor de întârziere şi la competenţa Ministerului Finanţelor de a stabili trimestrial această cotă, au fost abrogate prin Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995[1]. Ca atare, pentru perioada anterioară, calculul majorărilor de întârziere pentru sumele datorate şi neachitate se face conform Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, iar de la data de 1 septembrie 1995 se aplică cota de 0,12% pentru fiecare zi de întârziere.

În ce priveşte majorarea de întârziere datorată de organele fiscale, **egalitatea de tratament** cu contribuabilul menţionată **nu este deplină**. Astfel, dacă contribuabilul datorează majorare începând cu prima zi după împlinirea termenului de plată, la organul fiscal, în cazul unei plăţi peste suma impozitului datorat, majorarea de întârziere se calculează după 30 de zile de la data depunerii cererii contribuabilului de restituire a diferenţei. Dacă termenul stabilit mai sus este anterior datei obligaţiei de plată a impozitului, majorarea se calculează de la data obligaţiei de plată a impozitului. În cazul plăţilor în avans, data scadenţei obligaţiei de plată a impozitului se referă la data obligatorie de plată a impozitului anual pentru care se fac plăţile în avans.

Ne întrebăm de ce majorarea datorată de organul fiscal curge numai după 30 de zile şi aceasta numai dacă s-a făcut o cerere de restituire? Oare organul fiscal, atunci când încasează impozitul nu are obligaţia să verifice dacă suma plătită de contribuabil este cea datorată sau mai mare? Credem că da. Ca atare, **suntem de părere** că ar fi echitabil să se restituie din oficiu de către organul fiscal sumele încasate în plus de la contribuabil fără a aştepta data de depunere a cererii de restituire şi încă 30 de zile după această dată. Ni se pare o **protecţie inechitabilă** pentru organul fiscal, în raport cu contribuabilul căruia nu i se acordă un termen de graţie după împlinirea termenului de plată. Mai mult, de la data încasării sumei în plus, deci necuvenită până la expirarea celor 30 de zile de la depunerea cererii de restituire, statul este beneficiarul unui credit din partea contribuabilului şi ar datora cel puţin dobândă bancară pe această perioadă.

În consecinţă, **de lege ferenda**, propunem a se stabili obligaţia statului (şi nu a "organului fiscal", care nu are personalitate juridică, iar

1. M. Of. nr. 202 din 31 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

sumele se datorează statului) de a plăti majorări de întârziere pentru sumele încasate în plus ca impozit pe profit şi nerestituite în termen de 5 zile de la încasare.

În sfârşit, în scopul calculării majorării de întârziere, când impozitul pe profit a fost stabilit de către organul fiscal deoarece nu s-a completat declaraţia de impunere de către contribuabil[1], termenul pentru plata impozitului rămâne data prevăzută pentru depunerea declaraţiei de impunere iniţială, nu data stabilită prin înştiinţarea de plată trimisă de organul fiscal.

3.8. Controlul, constatarea, urmărirea şi încasarea impozitului şi majorărilor de întârziere. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 instituie competenţa organelor fiscale din subordinea direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti de a efectua controlul, constatarea, urmărirea şi încasarea impozitelor, precum şi a majorărilor de întârziere reglementate de ordonanţă.

Astfel, în vederea determinării obligaţiilor fiscale sau a colectării impozitelor datorate şi neplătite la termen, se prevede dreptul inspectorilor fiscali sau altui angajat autorizat al unităţilor fiscale de a intra în orice incintă de afaceri a contribuabilului sau în alte incinte deschise publicului, fără înştiinţare prealabilă[2]. Accesul este permis în cursul orelor normale de serviciu ale inspectorului sau altui angajat al unităţii fiscale, iar după aceste ore numai cu aprobarea scrisă a conducerii unităţii fiscale în care sunt încadraţi. Aprobarea se acordă pe baza unui referat care justifică necesitatea efectuării controlului după orele normale de serviciu. În acelaşi scop, inspectorul fiscal sau alt angajat autorizat al unităţii fiscale are **dreptul să intre şi în locuinţă**, dar numai cu consimţământul contribuabilului sau proprietarului, după caz, iar în lipsa acestui consimţământ, în baza unei hotărâri judecătoreşti, dată la solicitarea motivată a conducerii unităţii fiscale. Cu ocazia acestor verificări, inspectorii fiscali şi angajaţii împuterniciţi au dreptul de:

a) a lua un extras sau a face o copie a oricărui document sau înregistrări contabile;

b) a reţine orice document sau orice element material care poate constitui o probă sau o dovadă în determinarea obligaţiilor fiscale ale contribuabilului;

c) a solicita ajutorul, cooperarea şi asistenţa contribuabilului sau persoanelor care-l reprezintă pentru realizarea drepturilor de la lit. a) şi b)

---

1. Art. 18, alin. (3) din O.G. nr. 70/1994.
2. Art. 22 din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

de mai sus.

Pentru determinarea obligaţiilor fiscale, organele fiscale au **dreptul de a controla**[1] şi:

- operaţiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plăţii impozitelor;

- operaţiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociaţilor acţionarilor sau persoanelor ce acţionează în numele acestora;

- datoriile asumate de contribuabili în contul unor împrumuturi făcute sau garantate de acţionari, asociaţi sau persoanele ce acţionează în numele acestora, în vederea reflectării reale a operaţiunii;

- distribuirea, împărţirea, alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între doi sau mai mulţi contribuabili, sau acele operaţiuni controlate, direct sau indirect, de persoane care au interese comune, în scopul prevenirii evaziunii fiscale şi pentru reflectarea reală a operaţiunilor.

În cazul în care un contribuabil este parte la o **tranzacţie** cu o persoană fizică sau juridică sau cu o entitate fără personalitate juridică, care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul contribuabilului, sau dacă aceştia sunt controlaţi în comun, valoarea care va fi recunoscută de către autoritatea fiscală este **valoarea de piaţă a tranzacţiei**[2]. În acelaşi mod se procedează şi atunci când contribuabilul sau cealaltă persoană ori entitate sunt asociaţi, respectiv acţionari în comun şi nu deţin controlul, aşa cum s-a arătat mai sus.

Am insistat asupra competenţelor stabilite pentru organele fiscale în vederea determinării obligaţiilor fiscale şi colectării impozitelor, deoarece este pentru prima dată după Revoluţia din decembrie 1989, când actul normativ fiscal, de rang înalt , stabileşte în mod concret şi detaliat drepturile acestor organe. Totodată, drepturile stabilite sunt adaptate în bună măsură la condiţiile specifice impuse de tranziţia la economia de piaţă şi de sistemul fiscal aflat în curs de modernizare.

Sperăm că aceste prevederi sunt o piatră pusă la temelia unei **proceduri fiscale** moderne, pentru care militäm cu insistenţă de mai mulţi ani, deoarece, odată cu creşterea rolului instrumentelor fiscale în procurarea veniturilor publice şi cu apariţia de noi categorii de contriibuabili, reglementările din Decretul Consiliului de Stat nr. 221/1960 şi Hotărârii Consiliului de Miniştri nr. 792/1960[3] au devenit insuficiente sau anacronice.

---

1. Art. 23 din O.G.nr. 70/1994.
2. Art. 23 alin. (2) din O.G. nr. 70/1994 şi art. 17 din H.G. nr. 759/1995.
3. Ambele acte normative au fost republicate în Buletinul Oficial nr. 144 din 15 decembrie 1969.

Scanned with OKEN Scanner

3.9. Restituirea sau compensarea. Contribuabilul care a făcut o plată peste nivelul impozitului datorat, poate face cerere de restituire, în cadrul termenului de prescripţie.

Organul fiscal poate compensa suma plăţii peste nivelul impozitului datorat, inclusiv majorarea de întârziere aferentă, cu alte obligaţii fiscale ale contribuabilului respectiv.

În lipsa altor datorii scadente ale contribuabilului, pe baza cererii primite, oganul fiscal urmează să dispună **restituirea** sumelor plătite în plus, împreună cu majorările de întârziere aferente.

Compensarea sau restituirea poate fi făcută şi din oficiu de organele fiscale, fără o cerere prealabilă de restituire, caz în care nu se mai datorează majorări de întârziere. Despre operaţiunea efectuată, organul financiar este obligat să înştiinţeze şi contribuabilul în cauză.

Compensarea impozitului este admisă numai pentru creanţe de natură fiscală, fiind interzisă cu eventuale alte creanţe ale contribuabilului împotriva statului, cum ar fi, spre exemplu, obligaţiuni, certificate sau alte titluri de împrumut lansate de stat şi deţinute de contribuabili[1].

3.10. Prescripţia

Potrivit art. 27 din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, termenul de prescripţie **pentru stabilirea impozitelor** prevăzut de Ordonanţă este de **5 ani** şi curge de la data la care a expirat termenul stabilit pentru depunerea declaraţiei de impunere.

Cererile pentru compensarea sau restituirea de plăţi de impozit peste suma datorată se prescriu de asemenea în termen de 5 ani de la data la care era obligatorie depunerea declaraţiei de impunere.

În caz de **evaziune fiscală**[2], termenul de prescripţie pentru stabilirea impozitelor este de 10 ani şi curge de la data la care a expirat termenul de depunere a declaraţiei de impunere.

Termenul de prescripţie pentru **dreptul la executare** a obligaţiilor fiscale este de **5 ani**, fiind prevăzut de art. 98 din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996[3].

---

1. A se vedea şi Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, în M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.
2. Legea nr. 87/1994, în M. Of. nr. 299 din 24 octombrie 1994.
3. M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

3.11. Căi de atac

Art. 29 din Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 prevede **4 căi de atac** şi anume:

a) cererea de revizuire la direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană şi a municipiului Bucureşti, după caz, dacă contribuabilul consideră că impunerea făcută de organul fiscal este incorectă. Cererea se face în scris, în termen de 20 de zile de la data când contribuabilul a primit înştiinţarea şi trebuie să fie motivată şi însoţită de acte doveditoare. Direcţia generală este obligată să se pronunţe prin decizie asupra cererii de revizuire, în termen de 30 de zile de la data înregistrării[1];

b) contestaţie la Ministerul Finanţelor, împotriva deciziei emisă de direcţiile generale ale finanţelor publice, în termen de 20 de zile de la primirea deciziei respective. Decizia motivată a Ministerului Finanţelor se comunică contribuabilului .

c) contestaţie la Curtea de Apel, în a cărei rază teritorială îşi are sediul sau, după caz, domiciliul contribuabilul, împotriva deciziei Ministerului Finanţelor, în termen de 15 zile de la comunicarea acesteia;

d) recurs la Curtea Supremă de Justiţie împotriva hotărârii Curţii de Apel, care se poate face în termen de 15 zile de la comunicare.

Pentru perioadele de soluţionare a cererii de revizuire şi a contestaţiilor la Ministerul Finanţelor şi Curtea de Apel se suspendă plata sumei impozitului contestat şi a majorărilor de întârziere aferente acestuia.

În **termen de 5 zile** de la data luării la cunoştinţă, prin semnătură, a deciziei date de Direcţia generală a finanţelor publice şi a controlului financiar de stat, respectiv de Ministerul Finanţelor, contribuabilul are obligaţia de a efectua plata impozitelor şi a majorărilor de întârziere aferente rămase de plată, ca urmarea soluţionării pe cale administrativă a cererii de revizuire a contestaţiei, după caz.

Taxa de timbru datorată pentru cererea de revizuire cu privire la impozitul pe profit şi a majorărilor de întârziere aferente este de 2% din suma contestată, fără a fi mai mică de 10.000 lei.

În cazul **contestaţiilor**, la Ministerul Finanţelor şi la Curtea de Apel, taxa de timbru este de jumătate din suma plătită la cererea de revizuire.

---

1. H.G. nr. 759/1995, în M.Of. nr. 231 din 6 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Taxa de timbru se plăteşte anticipat şi se datorează indiferent dacă o altă cerere de revizuire sau contestaţie cu acelaşi obiect, înregistrată şi rezolvată anterior, a fost taxată. Prin această dispoziţie se combate tendinţa de a se reveni asupra căilor de atac şi după ce s-a dat o soluţie definitivă în cauza respectivă.

Contribuabilii sunt obligaţi să indice în scris cuantumul sumei a cărei revizuire se cere sau se contestă şi titlul cu care este datorată, pentru a se putea stabili taxa de timbru.

Este important de reţinut că în cazul admiterii integrale sau parţiale a cererii de revizuire sau a contestaţiei, taxa de timbru se reduce proporţional cu reducerea sumei contestate.

3.12. Secretul fiscal. În condiţiile creşterii autonomiei agenţilor economici, chiar şi a celor cu capital de stat sau majoritar de stat şi a declanşării concurenţei între aceştia, scurgerea de informaţii care ar dăuna agenţilor respectivi, impune o protecţie deplină a secretului informaţiilor ce se obţin de către funcţionarii publici în cadrul îndeplinirii obligaţiilor lor de serviciu.

În acest sens, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 instituie obligaţia funcţionarilor publici din cadrul unităţilor fiscale, inclusiv a persoanelor care nu mai deţin această calitate, **de a păstra secretul asupra informaţiilor pe care le deţin ca** urmare a exercitării atribuţiilor de serviciu, referitoare la un contribuabil. Este vorba de informaţiile privind identitatea contribuabilului, natura, sursa sau suma veniturilor acestuia, plăţi, încasări, deduceri, reduceri, credite, active, datorii, valoarea patrimoniului net, obligaţii fiscale, reţineri de impozite, lipsuri sau orice fel de informaţii obţinute din declaraţii sau documente doveditoare înaintate de către contribuabilul în cauză, sau informaţiile cunoscute ca urmare a controlului efectuat la sediul contribuabilului[1].

În mod excepţional, informaţiile referitoare la un contribuabil **pot fi transmise** în următoarele situaţii;

a) altor autorităţi cu atribuţii fiscale, în scopul realizării unor obligaţii ce decurg din aplicarea unei legi fiscale;

b) unei autorităţi din domeniul muncii şi protecţiei sociale care face plăţi de asigurări sociale sau alte plăţi similare;

c) autorităţilor fiscale ale altei ţări, în baza unei convenţii de evitare a dublei impuneri;

d) autorităţilor competente, potrivit legii.

---

1. Instrucţiunile privind metodologia de calcul şi formularistica corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit, aprobate prin H.G. nr. 974/1994, în M.Of. nr. 6 din 16 ianuarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Secretul fiscal este obligatoriu şi pentru persoana care primeşte informaţiile fiscale în situaţiile de mai sus (lit. a la d).

Cu consimţământul scris al contribuabilului, informaţiile referitoare la un contribuabil pot fi transmise şi unei alte persoane decât cele indicate mai sus.

Nerespectarea de către funcţionarii publici din cadrul organelor fiscale, inclusiv a persoanelor care nu mai au această calitate, a obligaţiei de păstrare a secretului informaţiilor deţinute, referitoare la un contribuabil, **se pedepseşte conform Codului penal**.

Pot fi făcute publice soluţiile date în scris de organele de specialitate pentru aplicarea dispoziţiilor Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 în legătură cu tranzacţiile unui anumit contribuabil, dar fără a se da informaţiile de identificare a contribuabilului la care se referă şi fără a se aplica altor contribuabili.

Suntem de părere că obligaţia privind secretul fiscal ar fi cazul a se înscrie în toate actele normative care instituie impozite, taxe şi alte venituri publice. La elaborarea unui **cod de procedură fiscală**, pentru care militäm de mai mulţi ani, obligaţia păstrării secretului profesional ar fi necesar a fi prevăzută ca o regulă generală, aplicabilă pentru funcţionarii publici în cazul informaţiilor ce le obţin de la contribuabili, în cazul tuturor impozitelor, taxelor şi altor obligaţii fiscale.

3.13. Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome. Profitul regiilor autonome rămas după plata impozitului pe profit se utilizează pentru stimularea salariaţilor, în conformitate cu dispoziţiile legale în materie, precum şi pentru constituirea de resurse proprii de finanţare, iar diferenţa se varsă la bugetul de stat sau bugetul local, în funcţie de subordonarea regiei.

Sumele pentru constituirea resurselor proprii de finanţare se aprobă de către Guvern, la propunerea ministerului de resort, cu avizul Ministerului Finanţelor, o dată cu bugetele de venituri şi cheltuieli ale regiilor autonome. În cazul regiilor autonome de interes local, aceste atribuţii revin consiliilor locale sau judeţene, după caz.

Termenul de plată a diferenţei de profit din profitul net al regiei autonome ce se varsă la bugetul de stat sau bugetul local, după caz, este de **15 mai** a anului fiscal următor.

3.14. Contravenţii fiscale. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 instituie 5 contravenţii fiscale, faţă de cele 2 contravenţii prevăzute de Legea nr. 12/1991. Astfel, constituie contravenţii fiscale următoarele fapte, dacă, potrivit legii penale, nu sunt considerate infracţiuni:

Scanned with OKEN Scanner

a) depunerea cu întârziere de până la 30 de zile inclusiv a declaraţiei de impunere se sancţionează cu amendă egală cu 1% din impozitul datorat;

b) depunerea declaraţiei de impunere peste termenul prevăzut la lit. a), precum şi nefurnizarea informaţiilor necesare pentru a determina obligaţia fiscală se sancţionează cu amendă egală cu 2% din suma impozitului datorat;

c) neplata în întregime a impozitului stabilit la data prevăzută se sancţionează cu amendă egală cu 3% din impozitul neplătit. Impozitul neplătit înseamnă diferenţa dintre obligaţia fiscală şi suma impozitului plătit la data la care contribuabilul era obligat să o facă;

d) neplata impozitului stabilit prin reţinere la sursă se sancţionează cu amendă de 100% din impozitul ce trebuia reţinut şi vărsat.

Comparativ cu Legea nr. 12/1991, care stabilea amenzile în sumă fixă, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 le prevede într-un procent din impozitul datorat, neplătit sau ce trebuia reţinut şi vărsat, după caz.

Soluţia este avantajoasă pentru stat, cel puţin din două puncte de vedere:

- nu este necesară indexarea la inflaţie;
- va determina o disciplină fiscală mai fermă.

În ce-l priveşte pe contribuabil, avantajul este unul singur - adică se va înlătura subiectivismul în stabilirea cuantumului concret al amenzii.

Se stabileşte şi un termen special şi foarte scurt de plată a amenzii, respectiv de 5 zile de la rămânerea definitivă a procesului-verbal de constatare şi sancţionare a contravenţiei.

Neplata în acest termen, atrage după sine încasarea amenzilor, care se face în aceleaşi condiţii ca impozitul la care se referă.

Din analiza prevederilor contravenţionale, observăm o înăsprire a regimului sancţionator, probabil determinat şi de întârzierile foarte mari în plata impozitului pe profit, provocate frecvent din cauze subiective.

Constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor fiscale se face de către organele fiscale teritoriale ale Ministerului Finanţelor.

Prevederile Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, referitoare la contravenţii fiscale se completează cu dispoziţiiler Legii nr. 32/1968 privind stabilirea şi sancţionarea contravenţiilor[1].

3.15. Destinaţia impozitului. Impozitul pe profit, majorările şi amenzile prevăzute de Ordonanţă reprezintă un venit al bugetului de stat[2].

1. Buletinul Oficial nr. 148 din 14 noiembrie 1968, cu modificările ulterioare.
2. Art. 31 din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

De la această regulă există o singură **excepţie**, constând în aceea că impozitul pe profit, majorările de întârziere şi amenzile stabilite potrivit Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 şi datorate de regiile autonome din subordinea consiliilor locale şi consiliilor judeţene sunt venituri ale bugetelor locale respective.

Observăm că societăţile comerciale nu intră în excepţia menţionată, astfel încât şi cele cu capital de stat sau cu capital majoritar de stat varsă impozitul pe profit, majorările de întârziere şi amenzile stabilite potrivit Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, la bugetul de stat.

4. Impozitul pe dividende

4.1. Aspecte generale

Cota - parte din profitul obţinut de societăţile comerciale ce se va plăti fiecărui acţionar sau asociat, după caz, constituie, conform Legii privind societăţile comerciale[1], **dividend.** Distribuirea dividendelor pentru acţionari sau asociaţi are loc în raport de cota de participare la capitalul social.

Potrivit art. 10 din Legea privind impozitul pe profit[2], **impozitul pe dividende se datora numai pentru profitul părţii străine** din societatea comercială, cu capital parţial sau integral străin, care se transfera în străinătate.

De la data de 1 decembrie 1991, impozitul pe dividende a fost **extins la toate dividendele** cuvenite acţionarilor sau asociaţilor, după caz, ai societăţilor comerciale[3].

În anul 1992, s-a adoptat Legea privind impozitarea dividendelor[4], care a menţinut generalizarea impozitului pe dividende la toţi beneficiarii de dividende. Legea cuprindea prevederi sumare privind elementele impozitului, fără a defini noţiunea de dividend, iar în ce priveşte procedura fiscală se făcea trimitere la cea cuprinsă în Legea privind impozitul pe profit.

Prin Ordonanţa Guvernului privind impozitul pe dividende[5], intrată în vigoare la data de 30 august 1995, s-a realizat o **reglementare**

---

1. Art. 37 din Legea nr. 31/1990, în M.Of. nr. 126-127 din 17 noiembrie 1990.
2. Legea nr. 12/1991, în M.Of. nr. 25 din 31 ianuarie 1991.
3. H.G. nr. 781/1991, în M.Of. nr. 244 din 30 noiembrie 1991.
4. Legea nr. 40/1992, în M.Of. nr. 73 din 23 aprilie 1992.
5. O.G. nr. 26/1995, în M.Of. nr. 201 din 30 august 1995. Ordonanţa a fost aprobată, cu unele modificări, prin Legea nr. 101/1995, în M.Of. nr. 270 din 21 noiembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

cuprinzătoare a impozitului, renunţându-se la norme de trimitere.

Noua reglementare defineşte, din primul articol, noţiunea de dividend. Astfel, se arată că, în sensul ordonanţei, termenul de **dividend** include orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, din profitul stabilit pe baza bilanţului contabil anual şi a contului de profit şi pierderi, proporţional cu cota de participare la capitalul social.

4.2. Subiecţii impunerii

Impozitul este datorat de acţionarii sau asociaţii societăţilor comerciale beneficiari de dividende. Subiecţii impunerii pot fi atât persoane fizice, cât şi persoane juridice, române sau străine, indiferent de provenienţa şi natura capitalului social al societăţilor comerciale distribuitoare a dividendelor.

4.3. Baza impozabilă

Impozitul se **calculează în raport de suma totală** pe care o reprezină dividendele cuvenite fiecărui subiect al impunerii. Mărimea dividendelor este dependentă de volumul profitului net total şi de cota de participare la capitalul social al subiectului impunerii.

În cazul dividendelor în natură, evaluarea produselor acordate ca plată în natură se face la preţul de vânzare practicat de unitate pentru produsele din producţia proprie sau la preţul de achiziţie pentru alte produse, iar în cazul serviciilor, pe baza tarifelor pentru aceste servicii. Preţurile tarifelor sunt cele practicate la data plăţii în natură[1].

În ce priveşte **mărimea dividendelor** la societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, s-a derogat de la principiul general privind distribuirea către acţionari sau asociaţi a întregului profit rezultat după deducerea impozitului pe profit. În acest sens, s-au stabilit drept **limite maxime** de constituire din acest profit (profitul net) a surselor financiare necesare fondului de participare a salariaţilor la profit - în cotă de 10%; fondului pentru cota de participare a managerului la profitul net, precum şi a fondului cuprinzând sumele pentru constituirea resurselor proprii de finanţare, în proporţie de până la 50%[2]. La stabilirea acestor limite s-a urmărit combaterea tendinţei societăţilor comerciale cu capital integral sau majoritar de stat de a repartiza în totalitate profitul pentru premierea per-

1. Art. 1 alin. 2 din O.G. nr. 26/1995.
2. Art. 5 din O.G. nr. 26/1995.

Scanned with OKEN Scanner

sonalului sau constituirea fondurilor menţionate, iar a societăţilor cu capital majoritar de stat de a repartiza profitul în întregime pentru dividende.

4.4. Cota de impunere

S-a stabilit **procentul de 10%** din suma dividendelor distribuite acţionarilor sau asociaţilor drept cotă de impunere.

Nivelul cotei de impunere este redus în raport cu cel practicat în alte ţări[1], urmărindu-se stimularea privatizării şi pe această cale. La stabilirea nivelului cotei de impunere s-a avut în vedere şi practica convenţională internaţională a României, mai exact că în multe din cele peste 50 de convenţii pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu alte state s-a prevăzut impozitarea la sursă a dividendelor, în general cu cota de 10%[2].

Generalizarea impozitului pe dividende la toate persoanele juridice şi fizice beneficiare ale unor astfel de venituri şi stabilirea **cotei de 10%** a **înlăturat discriminarea anterioară** existentă în acest domeniu. Ne referim la prevederea aplicabilă numai partenerilor străini ai societăţilor mixte, constituite în România, care începând din 1972[3] şi până la data de 1 decembrie 1991, datorau impozitul pe dividende de 10% pentru partea din profit ce se transfera în străinătate. S-a realizat astfel aplicarea principiului tratamentului egal al străinilor şi naţionalilor beneficiari de dividende.

Pentru ca alături de impozitul pe profit şi impozitul pe dividende să devină o pârghie pentru stimularea investiţiilor, **se propune** ca la agentul economic care repartizează 50% din profitul net pentru fondul de dezvoltare, impozitul să se aplice la o **cotă redusă de 5%** pentru restul de 50% repartizat ca dividende, iar la agentul economic care repartizează 75% din beneficiul net la fondul de dezvoltare, cota de impozit pentru restul de 25% repartizat la dividende, să fie zero[4].

---

1. Portugalia, 20 - 25%; Danemarca, 30 - 45%; Belgia, 25%; Germania, 25%; Italia, 10%; Olanda, 25%; Spania, 25%, Elveţia, 25%; Japonia, 20-35%. În unele ţări, impunerea dividendelor se face prin intermediul impozitului pe venit global al persoanelor fizice. A se vedea C. Cârlan, *Impozitul pe dividende, abuz sau legalitate*, în ziarul "Adevărul", nr. 582 din 5 februarie 1992.
2. Spre exemplu, convenţiile încheiate cu Belgia, Cipru, Egipt, Germania, Finlanda, Franţa, Italia, Japonia, Malayesia, Norvegia, Suedia, S.U.A., Zambia.
3. Decretul nr. 425/1972 privind impozitul pe beneficiile societăţilor mixte constituite în România, abrogat integral numai pe data de 1 decembrie 1991.
4. N. Brânză, N. Roman, *Impozitul pe dividende - pârghie pentru stimularea investiţiilor*, în revista "Tribuna Economică" nr. 19 din 11 mai 1995, p. 8.

Scanned with OKEN Scanner

Suntem de părere că o astfel de măsură poate, într-adevăr să aducă o sporire a investiţiilor şi, în consecinţă, rezolvarea sau cel puţin ameliorarea simţitoare a celei mai presante probleme sociale - asigurarea de noi locuri de muncă şi eradicarea sau reducerea şomajului. Propunerea ar fi deosebit de benefică şi din punctul de vedere al agenţilor economici, mai ales în primii ani după constituire, când nu mai beneficiază nici de scutiri de impozit pe profit şi au nevoie de investiţii pentru a se consolida şi dezvolta.

Desigur că măsura ar stimula şi agenţii economici puternici privaţi, pentru a se menţine la un nivel înalt de tehnologie.

4.5. Plătitorul impozitului

Aşa cum s-a arătat mai sus, subiectul impunerii pentru impozitul pe dividende este beneficiarul dividendelor.

Plătitorul[1] impozitului pe dividende însă nu este subiectul impunerii, ci o altă persoană. Astfel, dividendele fiind supuse impozitării prin **procedeul reţinerii la sursă**, obligaţia calculării, reţinerii de la subiectul impozabil şi vărsării impozitului pe dividende revine însăşi societăţii comerciale distribuitoare a dividendelor[2]. Această obligaţie legală o remarcăm în mod expres, pentru a atrage atenţia că pentru calcularea eronată, reţinerea şi vărsarea unei sume inferioare de impozit, precum şi pentru plata acestuia cu întârziere, suportarea majorărilor de întârziere revine societăţii comerciale distribuitoare a dividendelor, şi nu subiectului impunerii, astfel că salariaţii în culpă **răspund patrimonial pentru paguba cauzată societăţii respective**[3].

4.6. Plata impozitului.

Impozitul se reţine de la acţionari sau asociaţi, după caz, o dată cu plata efectivă a dividendelor, moment care reprezintă şi **termenul de plată** a impozitului.

În cazul dividendelor distribuite, dar care **nu au fost plătite** acţionarilor sau asociaţilor, după caz, până la sfârşitul anului în care s-a aprobat bilanţul contabil, **termenul de plată** a impozitului pe dividende

---

1. A se vedea Capitolul IV, Secţiunea a VI-a, paragraful 2.
2. Art. 3 alin. 1 din O.G. nr. 26/1995.
3. În acest sens s-a pronunţat, în mod constant, *Curtea de Conturi*. Spre exemplu, decizia Completului de cinci consilieri de conturi nr. 86 din 14 iunie 1995, nepublicată.

Scanned with OKEN Scanner

este până la 31 decembrie a anului respectiv.

Plata impozitului pe dividende se face **în lei**. În situaţiile în care plata dividendelor se face **în valută**,impozitul, majorările de întârziere cât şi amenzile reglementate de ordonanţă, se virează în lei proveniţi din schimb va-lutar la cursul în vigoare la data efectuării plăţii.

Obligaţiile fiscale reglementate prin ordonanţă sunt venituri ale bugetului de stat.

În cazul în care impozitul pe dividende nu este plătit la termen, persoana juridică este obligată la plata **majorărilor de întârziere** începând cu ziua lucrătoare imediat următoare expirării termenului de plată şi cu data plăţii efective a impozitului, inclusiv.

Cota majorării de întârziere aplicată va fi cea prevăzută de legislaţia referitoare la calculul şi plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor şi taxelor care în prezent, este de 0,12% pentru fiecare zi de întârziere[1].

4.7. Controlul fiscal

Constatarea, controlul, urmărirea şi încasarea impozitului pe dividende, precum şi a majorărilor de întârziere aferente, se efectuează de către **organele fiscale** din subordinea direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti.

În vederea determinării obigaţiilor fiscale, potrivit prevederilor ordonanţei, organele fiscale au **dreptul de a controla** operaţiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plăţii impozitului pe dividende, precum şi a reţine extrase sau fotocopii ale documentelor care pot constitui dovezi în determinarea obligaţiei fiscale.

Impozitul pe dividende şi majorările de întârziere care nu au fost plătite în termenul şi în condiţiile prevăzute de ordonanţă sunt **recuperate** conform prevederilor legale, prin executare silită.

4.8. Restituiri şi compensări

Persoana juridică care a plătit impozit pe dividende peste suma datorată, are dreptul să facă o **cerere de restituire**, în cadrul termenului

---

1.O.G. nr. 34/1995 privind unele măsuri de reducere şi de reglementare unitară a majorărilor de întârziere pentru neplata la termen a sumelor datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale, bugetelor fondurilor speciale, precum şi primelor de asigurare prin efectul legii, în M.Of. nr. 202 din 31 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

de prescripţie.

În cazul unei cereri pentru restituirea unei plăţi de impozit pe dividende peste suma datorată depusă în termenul de plată, organul fiscal va putea **compensa** suma acelei plăţi, aşa cum a fost determinată de acesta, cu alte obligaţii fiscale ale persoanei juridice care a făcut plata peste nivelul impozitului pe dividende datorat.

Organele fiscale vor **restitui** pe bază de cerere, în lipsa altor datorii scadente, sumele plătite în plus.

Nu se admit compensări ale impozitului pe dividende cu eventualele creanţe deţinute de persoana juridică asupra statului, altele decât cele de natură fiscală.

4.9. Prescripţia

S-a stabilit un termen special de prescripţie pentru stabilirea impozitului - de **5 ani** de la data la care a expirat termenul de plată. Observăm o majorare a termenului de prescripţie a dreptului de stabilire a impozitelor începând din anul 1992, când prin Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată s-a derogat de la termenul general de prescripţie, stabilindu-se limita acestuia de **5 ani**.

În ce priveşte **executarea silită** a impozitelor, taxelor şi altor venituri publice, termenul de prescripţie este de **5 ani**[1].

Pentru **compensarea sau restituirea** impozitelor pe dividende plătite în plus, peste suma datorată legal, termenul de prescripţie este, de asemenea, de 5 ani de la expirarea termenului de plată (examinat mai sus).

4.10. Secretul fiscal

Funcţionarii publici din cadrul unităţilor fiscale, inclusiv persoanele care nu mai deţin această calitate, sunt obligaţi să **păstreze secretul** asupra informaţiilor pe care le deţin, ca urmare a exercitării atribuţiilor de serviciu.

Informaţiile referitoare la o persoană fizică sau juridică în legătură cu dividendele şi impozitul pe dividende **pot fi transmise numai**:

a) altor autorităţi cu atribuţii fiscale, în scopul realizării unor obligaţii ce decurg din aplicarea unei legi fiscale;

b) autorităţilor fiscale ale altei ţări în baza unei convenţii pentru evitarea dublei impuneri;

---

1. O.G. nr. 11/1996, în M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

c) autorităţilor judiciare competente potrivit legii.

Persoana care primeşte informaţii fiscale este obligată să păstreze secretul asupra informaţiilor primite.

Informaţia referitoare la o persoană fizică sau juridică, constituie **secret profesional** şi poate fi transmisă şi unei alte persoane fizice sau juridice numai cu consimţământul scris al acesteia.

Nerespectarea obligaţiei de păstrare a secretului fiscal se pedepseşte potrivit legii penale.

4.11. Căi de atac

Sunt prevăzute **patru căi de atac**[1] pentru persoana juridică care a făcut plata impozitului pe dividende şi a majorărilor de întârziere aferente.

a) Astfel, **persoana juridică** care consideră că impunerea făcută de un organ fiscal este incorectă, poate face **cerere de revizuire** a acesteia, la organele direcţiei generale a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană şi a municipiului Bucureşti, după caz. Cererea trebuie făcută în scris, în termen de 20 de zile de la data când persoana juridică a primit înştiinţarea. Cererea trebuie să fie motivată şi însoţită de acte doveditoare.

În termen de 30 de zile de la data înregistrării cererii de revizuire, direcţiile generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti sunt obligate să se pronunţe printr-o decizie motivată, care se comunică persoanei juridice.

b) Împotriva deciziei emise de direcţiile generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti, **persoana juridică poate face contestaţie** la Ministerul Finanţelor, în termenul prevăzut la lit. a)

Ministerul Finanţelor este obligat să se pronunţe printr-o decizie motivată, în termen de 40 de zile de la înregistrarea contestaţiei, care se comunică persoanei juridice.

c) Decizia Ministerului Finanţelor poate fi **contestată la Curtea de Apel** în a cărei rază teritorială îşi are sediul persoana juridică.

d) Împotriva hotărârii Curţii de Apel se poate face recurs la Curtea Supremă de Justiţie, în termen de 15 zile de la comunicare.

Pentru perioadele de soluţionare a cererilor de revizuire şi a contestaţiilor **se suspendă executarea silită a 50% din impozitul pe dividende contestat**. Pentru această perioadă se calculează majorări de

---

1. Art. 13 din O.G. nr. 26/1995.

Scanned with OKEN Scanner

întârziere.

În cazuri justificate, **Ministerul Finanţelor poate prelungi**, la cererea persoanei juridice, perioada de suspendare, când cererea de revizuire sau contestaţia nu a fost soluţionată în termenele prevăzute de lege.

Plata impozitului pe dividende şi a majorărilor de întârziere aferente, **rămase de plată**, ca **urmare a soluţionării pe cale administrativă** a cererii de revizuire sau a contestaţiei, după caz, se face în termen de 5 zile de la data luării la cunoştinţă, prin semnătură, a deciziei date de către organele prevăzute mai sus, perioadă pentru care se calculează majorări de întârziere.

Faptul că dreptul de a utiliza căile de atac îi este rezervat **persoanei juridice**, respectiv societăţii comerciale distribuitoare a dividendelor şi nu beneficiarului dividendelor (adică subiectului impozabil) se explică prin faptul că, aşa cum s-a arătat deja, **plătitorul** impozitului şi a majorărilor de întârziere aferente este persoana juridică respectivă. Numai plătitorul impozitului are relaţii juridice cu bugetele publice, astfel că numai el deţine actele în baza cărora a vărsat suma contestată la buget.

4.12. Taxa de timbru

Cererile de revizuire cu privire la impozitul pe dividende şi la majorările de întârziere aferente sunt supuse unei **taxe de timbru de 1%** din suma contestată. Taxa de timbru nu poate fi mai mică de 10.000 lei. **Contestaţiile** se timbrează cu jumătate din suma plătită la cererile de revizuire. Taxa de timbru se datorează indiferent dacă o altă cerere de revizuire sau contestaţie cu acelaşi obiect, înregistrată şi rezolvată anterior, a fost taxată[1].

După cum se poate observa, cota taxei de timbru este mai redusă în raport cu cea prevăzută în cazul cererii de revizuire având ca obiect impozitul pe profit, care este de 2%[2].

Pentru a facilita calcularea taxei de timbru, se prevede obligaţia persoanei juridice de a specifica în scris cuantumul sumei contestate.

Dacă contestaţia se admite integral sau parţial, taxa de timbru **se restituie** proporţional cu reducerea sumei contestate.

Sperăm că acest început de uniformizare şi simplificare a legis-

1. Legea nr. 101/1995 pentru aprobarea Ordonanţei Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende, în M.Of. nr. 270 din 21 noiembrie 1995 - care a modificat art. 13, alin. 10 din ordonanţă.
2. Art. 29 (9) din O.G. nr. 70/1994, în M.Of. nr. 246 din 31 august 1994.

Scanned with OKEN Scanner

laţiei de procedură în ce priveşte impozitul pe profit şi impozitul pe dividende, inclusiv în ce priveşte căile de atac mixte, se va continua, ajungându-se cât mai curând posibil la adoptarea unui **Cod de procedură fiscală**, a cărui necesitate o susţinem de mai mulţi ani[1].

Secţiunea a II-a
Impozitele asupra tranzacţiilor

1. CONSIDERAŢII INTRODUCTIVE

1.1. ROLUL SCHIMBAT AL IMPOZITELOR DE CONSUMAŢIE ÎN CADRUL REFORMEI ECONOMICE

Tranziţia de la economia socialistă, de tip de comandă, la o economie de piaţă de tip occidental, implică modificări fundamentale în bazele structurii politice şi economice. Cele mai importante schimbări din punctul de vedere al temei noastre de studiu constau în transformarea organizării întreprinderilor de stat şi renunţarea la controlul absolut asupra preţurilor şi salariilor.

Sub aspect fiscal, cele mai semnificative caracteristici ale **sistemului bugetar anterior** erau, în primul rând, nivelul deosebit de mare al cheltuielilor statului în comparaţie cu cele din statele cu economie de piaţă şi, în al doilea rând, proporţia covârşitoare a impozitelor şi taxelor colectate de la întreprinderile de stat.

În 1987 spre exemplu, cheltuielile statului erau, în medie, cu 20 - 25% mai mari în ţările foste socialiste faţă de cele mai multe state din Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică (O.C.D.E.).

În scopul finanţării acestui nivel al cheltuielilor, **nivelul fiscalităţii** a fost de asemenea mai ridicat decât în majoritatea ţărilor membre ale Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică. Mai semnificativ, ponderea impozitelor în statele socialise era diferită faţă de cea din statele membre ale Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică. În general, impozitele pe beneficiile întreprinderilor constituiau cea mai importantă sursă de venituri pentru bugetul de stat, impozitele pe veniturile populaţiei erau de cea mai mică importanţă, impozitele pe circulaţia

1. Pentru detalii, a se vedea I. Condor, *Particularităţile raporturilor juridice, ale titlurilor de creanţă şi jurisdicţiei fiscale*, în "Revista română de drept" nr. 7/1983, p. 14-20.

Scanned with OKEN Scanner

mărfurilor erau deosebit de mari în Bulgaria, Cehoslovacia şi Ungaria (deşi aproape de cele din ţările membre ale Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică în Polonia, România şi U.R.S.S.), iar contribuţiile pentru asigurările sociale erau foarte apropiate de nivelul mediu din statele Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică, cu excepţia Ungariei unde erau apreciabil mai mari[1]. Deoarece marea majoritate a preţurilor erau stabilite de statele socialiste, **impozitele pe circulaţia mărfurilor** nu acţionau ca un impozit asupra consumatorului final ci, mai degrabă, ca un impozit suplimentar asupra beneficiului (profitului) întreprinderilor[2]. În consecinţă, cotele de impozit erau fixate separat pentru fiecare categorie de produse, cu sute de categorii şi foarte variate cote. Astfel, spre exemplu, înaintea recentelor reforme, Bulgaria avea 43 de cote diferite, începând de la 5% până la 78%[3].

Toate acestea se schimbă o dată cu adoptarea economiei de piaţă. Prin înlăturarea controlului preţurilor, întreprinderile devin libere să-şi stabilească propriile preţuri numai sub controlul pieţei, astfel că numeroase cote de impozit pe circulaţia mărfurilor pentru a regla nivelurile profitului nu mai sunt necesare, iar sarcina impozitelor pe circulaţia mărfurilor se va îndrepta, se va întoarce asupra consumatorului. În schimb, atât în economia socialistă, cât şi în cea de piaţă, taxele de consumaţie joacă un rol vital în procurarea pentru stat a unei surse regulate şi relativ stabile de venituri.

1.2. Ponderea diferitelor categorii de impozite

Tranziţia la economia de piaţă, determinând reorganizarea şi privatizarea întreprinderilor de stat, impune transformarea integrală a sistemului fiscal aplicabil acestor întreprinderi, prin reglementarea modernă a impozitului pe profit şi pe dividende (aşa cum s-a arătat în Secţiunea I) şi înlocuirea impozitului pe circulaţia mărfurilor cu noi impozite.

În ţările membre ale Organizaţieie pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică, **impozitele sunt clasificate**[4] în patru - cinci categorii:

1. Vezi V. Tanzi, *Fiscal Issues in Economies in Tranzition,* în V. Corbo, F. Coricelli, J. Bossak, "*Reforming Cnetral and Eastern European Economies*", 1991 (Washington D.C. World Bank), p. 221 - 228.
2. Vezi J. Owens, *Financing Public Expenditure: the Role of Tax Reform and the Designing of Tax System,* în P. Marer, S. Zecchini, "The transition to a Market Economy" (Paris, O.E.C.D., 1991) vol. 2, p. 317 - 330.
3. T. D. Tabakov, *Bulgaria: Facing the Changes in Taxation,* în "Tax Notes International", vol. 3, februarie 1991, p. 120 - 123.
4. A se vedea I. Văcărel, *Relaţii financiare internaţionale,* Editura Academiei

Scanned with OKEN Scanner

impozite pe venit (cuprinzând impozitele pe veniturile cooperaţiilor şi ale persoanelor fizice), impozitele de consumaţie (respectiv impozite asupra bunurilor şi serviciilor), impozite pe avere şi capital şi contribuţii pentru asigurările sociale.

Ponderea acestor categorii de impozite diferă de la o ţară la alta, dar media lor în Statele Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică în 1988 a fost următoarea[1]:

- impozite pe veniturile populaţiei 31%;
- impozite pe veniturile corporaţiilor 8%;
- impozite pe consumaţie 30%;
- impozite pe avere şi capital 5%;
- contribuţii pentru asigurări sociale 24%.

Spre aceste categorii de impozite se îndreaptă şi reformele fiscale din ţările foste socialiste, acordându-se un rol tot mai important impozitelor de consumaţie. Spre exemplu, în Rusia se estimează că taxa pe valoarea adăugată va asigura 56% din totalul veniturilor fiscale[2].

1.3. CATEGORIILE DE IMPOZITE DE CONSUMAŢIE

Impozitele de consumaţie pot fi divizate în două categorii: **impozitele generale asupra consumului**, cum este taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.) şi diferite forme de impozit pe vânzări şi **taxe specifice, denumite şi accize** (impozite speciale de consumaţie) asupra unor produse cum sunt: alcoolul, carburanţii auto şi tutunul. Împărţirea în impozite generale şi speciale (specifice) diferă de la o ţară la alta, membră a Organizaţiei de Cooperare şi Dezvoltare Economică, dar statele membre ale Uniunii Europene recomandă ca între 50% şi 70% din venitul din impozitele de consumaţie să fie realizat din impozitele generale asupra consumului.

Avantajele T.V.A. faţă de alte forme de impozit pe vânzări (sau pe vânzările producătorilor), impozit pe vânzările cu amănuntul sau impozitul pe transferul de afaceri[3] au făcut ca acest sistem să fie adoptat deja

---

României, 1995.

1. *Taxing Consumption*, O.E.C.D., Paris, 1988.
2. I. Kolosnitsny, Russia: *Value Added Tax Law*, în "VAT Monitor" 1992, nr. 3, p. 9 - 13.
3. A se vedea: S. Cnossen, *Taxing Value Added: the O.E.C.D. Experience* în "V.A.T. Monitor" nr. 1, mai 1990, p. 2 - 16; B. J. M. Terra, *Aystems of Leving a Sales Tax*, în "V.A.T. Monitor" nr. 1, ianuarie 1990, p. 3 - 16.

Scanned with OKEN Scanner

în 1988 în peste 50 de ţări[1]. Adoptarea ei este o cerinţă esenţială a membrilor Uniunii Europene şi facilitează legăturile cu ţările membre ale U.E. Ea a fost adoptată în Ungaria în 1988, iar cele mai multe state din centrul şi estul Europei au introdus, de asemenea, T.V.A. în anii 1990.

Rolul şi forma taxelor speciale de consumaţie variază foarte mult de la o ţară la alta, în contrast cu T.V.A.. Se poate observa că, în general, se impun cu taxe speciale cele "trei mari" categorii de produse şi anume: băuturile alcoolice, carburanţii auto şi tutunul.

În majoritatea ţărilor membre ale Organizaţiei de Cooperare şi Dezvoltare Uniunii Economice Europene acestea se ridică în jur de 70% sau mai mult, din veniturile din taxe speciale[2]. În unele state face obiectul acestor taxe o largă varietate de alte produse: cafea, ceai, zahăr, parfumuri, băuturi nealcoolice, aparate radio şi T.V., bijuterii, autoturisme. În alte state, pentru unele din aceste produse, nivelul cotelor T.V.A. este mai mare, astfel că se renunţă şi la aplicarea de taxe speciale asupra respectivelor produse.

2. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

2.1. SCURT ISTORIC

Crearea şi perfecţionarea unui sistem fiscal care să corespundă **principiilor generale ale impunerii**[3] (echitate fiscală, randament fiscal, satisfacerea unor cerinţe economice şi social - politice) şi obiectivelor pe care le urmăreşte statul prin intermediul unor categorii de impozite, reprezintă un proces de durată, care presupune experimentare şi generalizare, în funcţie de rezultatele obţinute. Un model din acest punct de vedere ne oferă Franţa[4].

După primul război mondial Franţa a trecut la **impunerea indirectă** (asupra cheltuielilor). La început s-a procedat la organizarea unui sis-

1. Vezi:M. Gillis, Tax Reform:*Lessons form Postwar Experience in Developing Counties*, în M. Gillis, ed. "Tax Reform in Developing Countries", Durham, N.C. Duke Univ. Press, 1989, p. 492-520.
2. *Taxing Consumption*, O.E.C.D., Paris, 1988.
3. Pentru detalii, vezi B. Jelcic, *Basic Principles of Rational Taxation System*, în "Financijska Praska" Zagreb (Croaţia), nr. 4/1993, p. 315 - 337.
4. Vezi: T. Moşneanu, *Introducerea şi generallizarea T.V.A. în Franţa*, revista "Tribuna economică" nr. 12/1991, p. 29; R. Bălănescu, C. Corduceanu, *Taxa pe valoarea adăugată*, Editura AGER - Economistul, Bucureşti, 1993, p. 18 şi urm.; D. D. Şaguna, *Drept financiar şi fiscal*, Editura Oscar Print, Bucureşti, 1994, p. 390 - 392.

Scanned with OKEN Scanner

tem de impunere generală asupra cheltuielilor, care s-a manifestat prin introducerea, în 1917, a taxei proporţionale asupra plătitorilor, prin aplicarea de timbre pe facturi, înlocuită în 1920 prin impozitul pe cifra de afaceri (asupra nivelului vânzărilor totale). În perioada 1925-1936 s-au aplicat taxe unice pentru diferite produse (aşezate fie în faza de producţie, fie în cea a comercializării), ajungându-se la peste 30 de taxe unice.

Din anul 1937 s-a instituit taxa unică asupra producţiei (aplicabilă tuturor produselor în faza producţiei), urmată de o taxă asupra prestaţiilor. În 1948 se trece la sistemul plăţilor fracţionate (fiecare producător îşi plăteşte taxa asupra vânzărilor sale totale, fiind autorizat să deducă taxa pe care a achitat-o pentru cumpărăturile sale, pentru care impozitul nu mai avea caracter cumulativ), iar prin perfecţionarea taxei pe producţie se instituie impozitul indirect fundamental, cu o cotă unică, care a ajuns la nivelul de 15,35%. Această evoluţie este considerată în doctrină drept **o etapă premergătoare** introducerii T.V.A. în Franţa, care a pregătit terenul pentru instituirea noului impozit. Abia în perioada 1954-1955 se trece, pentru prima dată în Franţa, la instituirea taxei pe valoarea adăugată, pentru a se înlocui taxele asupra cifrei de afaceri printr-o taxă unică pe cifra de afaceri **plătită în diferite stadii ale producţiei** de către diferiţi producători, **fără a fi însă un impozit cumulat**. Astfel, fiecare producător avea dreptul să deducă taxele pe valoarea adăugată suportate anterior proceselor de producţie. Faţă de sistemul din 1948, T.V.A. permite a se deduce nu numai cheltuielile cu materiile prime introduse în produse, ci şi cheltuielile de investiţii.

Reforma fiscală din anii 1954 - 1955 este urmată de alte reforme care au dus la perfecţionarea T.V.A. în Franţa. Astfel, în 1958 regimul juridic al T.V.A. suferă o profundă simplificare şi se **generalizează** prin lărgirea sferei de cuprindere a produselor, iar numărul cotelor se reduce la cinci. În anul 1966 se trece la o nouă **reducere a cotelor la patru**: cota normală, cota majorată, cota intermediară şi cota redusă. O lărgire a sferei de aplicare a T.V.A. are loc prin Legea financiară din 29 decembrie 1978, devenind, în acest fel, principalul impozit indirect şi sursa de bază în alimentarea bugetului general al statului.

Acest nou impozit a fost adoptat, începând cu 1 ianuarie 1970, de către ţările membre ale **Pieţei Comune**, urmărindu-se **eliminarea impunerii în cascadă** (impuneri repetate)ce se practică prin impozitul pe cifra de afaceri. În 1977 s-a realizat **armonizarea** definitivă a T.V.A. în ţările membre ale Uniunii Europene[1].

1. A se vedea: Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1993; Anne Murrath, Ine

Scanned with OKEN Scanner

Mecanismul T.V.A. s-a extins rapid cuprinzând în prezent toate statele membre O.C.D.E. şi marea majoritate a statelor lumii a treia[1]. Astfel, până în 1988, T.V.A. a fost adoptată în peste 50 de ţări[2]. De altfel, introducerea T.V.A. este şi o cerinţă esenţială a membrilor Uniunii Europene, căci aplicarea ei facilitează legăturile comerciale între statele membre. T.V.A. a fost adoptată în ultimii ani, în Ungaria, Cehia, Slovacia, Polonia, Bulgaria, Estonia, Lituania, Uzbekistan.

Se poate deci vorbi de o tendinţă de **universalizare** a T.V.A. în practica financiară[3].

2.2. CARACTERISTICILE ŞI AVANTAJELE T.V.A.

T.V.A. este mai întâi un **impozit indirect**, adică un impozit general de consum, care se stabileşte asupra operaţiunilor privind transferul bunurilor şi prestărilor de servicii cu plată sau asimilat acesteia. Are deci un **caracter universal**, deoarece se aplică asupra tuturor bunurilor şi serviciilor din economie, rezultate atât din activitatea curentă de exploatare, cât şi din activitatea financiară de fructificare a capitalurilor disponibile.

În al doilea rând, T.V.A. este un impozit **neutru unic**, dar cu plata fracţionată. Este eliminată discriminarea, deoarece cotele sale se aplică asupra tuturor activităţilor economice. Faptul că plata este fracţionată rezultă din aceea că se calculează pe fiecare verigă (stadiu) care intervine în realizarea şi valorificarea produsului.

În al treilea rând, T.V.A. se caracterizează prin **transparenţă**, întrucât asigură fiecărui subiect impozabil posibilitatea de a cunoaşte exact şi concret care este mărimea impozitului şi a obligaţiei de plată ce-i revine.

O altă caracteristică este **unicitatea**, constând în faptul că indiferent de circuitul pe care îl parcurge materia primă până la realizarea produsului finit, adică deşi trece prin două sau mai multe societăţi, este acelaşi

---

Lejeunne (coordonatori), *A Guide to VAT in the UE*, 1994, Coopers and Lybrand, c/o Klusver Law and Taxation Publisher Deventer, The Netherlands.

1. Ştefan Mihai, *T.V.A. contra I.C.M.*, în revista "Tribuna economică" nr. 44/1991, p. 2.

2. A se vedea: S. Cnossen, *Taxing Value Added: the O.E.C.D.. Experience*, în "International VAT Monitor", May 1990, p. 2 - 18; J.M. Terra, *System of Leving a Sales Tax*, în "International VAT Monitor", no. 1, January, 1990, p. 3 -16; M. Gillis, *Tax Reform: Lessons from Postwar Experience in Developing Countries*, în M. Gillis, ed. "Tax Reform in Developing Countries", Durham, N.C. Duke Univ. Press, 1989, p. 492 - 520.

3. El. Drăgoescu, *Opinii privind necesitatea şi oportunitatea adoptării taxei asupra valorii adăugate în practica financiară a României*, în "Finanţe, Credit, Contabilitate" nr. 5/1990, p. 31.

Scanned with OKEN Scanner

ca nivel al cotei şi ca mărime. Ca atare, T.V.A. nu este dependentă de întinderea circuitului economic.

În sfârşit, o altă trăsătură este aceea că **aplicarea T.V.A. se face numai în ţara în care produsul se consumă**; deci nu unde se realizează produsul, ci acolo unde se consumă[1]. În consecinţă, tot ce se exportă este degrevat complet de plata acestui impozit, dar ceea ce se importă se impune în mod corespunzător.

În raport cu impozitul pe circulaţia mărfurilor pot fi sintetizate următoarele caracteristici;

- este un impozit unic cu 2-4 cote, din care una normală (18 - 19%), o alta redusă pentru produse alimentare şi servicii sociale de bază (cca 7%) şi una majorată pentru produse de lux (cca. 25%);
- este un impozit neutru care elimină inegalităţile fiscale între circuitele de desfacere a produselor;
- este un impozit modern care, permiţând reduceri de taxe pentru achiziţii de echipamente industriale şi pentru bunuri şi servicii procurate în cadrul cheltuielilor generale, stimulează modernizarea întreprinderilor;
- este un impozit clasic, stimulativ pentru micii producători prin scutiri de impozit pentru întreprinderile cele mai modeste sau prin reduceri de cote în funcţie de cifra de afaceri, în funcţie de numărul de salariaţi (scutire pentru mai puţin de 5 salariaţi) sau în funcţie de export[2].

Impozitul pe circulaţia mărfurilor din ţara noastră prezenta acelaşi inconvenient ca şi impozitul pe cifra de afaceri aplicabil în trecut în Franţa şi alte ţări, respectiv **impunerea în cascadă**, adică impozitarea repetată (impozit la impozit) şi impozitarea diferită a aceluiaşi produs în raport de modul de producţie sau de destinaţia acestuia.

Trecerea la T.V.A. determină eliminarea I.C.M. şi a diferenţierilor de cote ale acestuia şi înlocuirea lui cu un impozit stabilit numai asupra contribuţiei nete a agenţilor economici la formarea produsului social final (venitul naţional şi fondul de amortizare).

Prin stabilirea **valorii adăugate** ca obiect impozabil se evită înregistrările repetate ale consumurilor externe (de la terţi) ale întreprinderilor productive. Practic, aceasta cuprinde marja comercială din revânzarea mărfurilor şi aportul industrial propriu din activitatea de exploatare[3].

În concluzie, adoptarea T.V.A. în practica financiară a României

---

1. N. Văcăroiu, *La orizont, taxa pe valoarea adăugată* (interviu realizat de C. Cârlan), în "Adevărul economic", nr. 35/1992, p. 11.
2. Vezi, I. Stancu, *Taxa pe valoarea adăugată* (1), în revista "Tribuna Economică", nr. 2/1991, p. 3.
3. I. Stancu, *loc. cit.*, p. 3.

Scanned with OKEN Scanner

poate fi considerată o premisă pentru stimularea exporturilor şi diminuarea importurilor, pentru accelerarea circuitului economic din întreprinderi, pentru stimularea investiţiilor şi creşterea productivităţii muncii, în general pentru îmbunătăţirea activităţii economico-financiare a unităţilor economice. Toate aceste **efecte** se bazează pe faptul că, pentru a nu suporta prea mult timp T.V.A., cumpărătorii de bunuri şi servicii trebuie să devină într-un timp cât mai scurt vânzători. Aceasta presupune aprovizionarea numai cu cantităţile absolut necesare de utilaje, materii şi materiale, o bună organizare a producţiei şi a muncii pentru ca produsele obţinute să corespundă calitativ şi sortimental contractelor încheiate şi, respectiv, cererii manifestate pe piaţă, astfel ca încasarea contravalorii mărfii livrate să nu întâmpine dificultăţi. Orice întârziere a încasării contravalorii mărfurilor înseamnă, implicit, întârzierea recuperării sumelor vărsate statului cu titlu de T.V.A., cu efecte negative asupra vitezei de rotaţie a fondurilor, asupra situaţiei financiare a unităţii[1].

2.3. INSTITUIREA T.V.A. ÎN ROMÂNIA

Ţinând seama de caracteristicile şi avantajele arătate mai sus, precum şi de inconvenientele impozitului pe circulaţia mărfurilor, introducerea T.V.A. a fost avută în vedere în cadrul măsurilor de reformă economică şi financiară din ţara noastră.

În consecinţă, în baza Legii nr. 81/1992[2], care abilita Guvernul să emită ordonanţe pentru stabilirea şi modificarea unor impozite şi taxe, Guvernul a adoptat Ordonanţa nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.)[3]. De asemenea, Guvernul a aprobat, prin Hotărârea nr. 406/1992, Normele pentru aplicarea Ordonanţei nr. 3/1992 referitoare la taxa pe valoarea adăugată[4].

Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 prevedea că T.V.A. se va aplica începând de la 1 ianuarie 1993. Prin Legea nr. 130/1992[5], Parlamentul României a aprobat Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, stabilind că prevederile ordonanţei se aplică începând de la data ce se va fixa printr-o lege separată. În acest sens, s-a adoptat Legea nr. 32/1993, care a stabilit **data de aplicare a legislaţiei T.V.A. la 1 iulie 1993**[6].

1. El. Drăgoescu, *loc. cit.*, p. 35.
2. M.Of. nr. 173 din 22 iulie 1992.
3. M.Of. nr. 200 din 17 august 1992.
4. Înlocuită prin H.G. nr. 233/1993, publicată în M.Of. nr. 114 din 31 mai 1993.
5. M.Of. nr. 338 din 30 decembrie 1992.
6. M.Of. nr. 120 din 8 iunie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

Legislaţia T.V.A. menţionată înlocuieşte actualul impozit general pe circulaţia mărfurilor, dar reglementarea legală privind accizele la produsele din ţară şi din import, precum şi impozitul pe circulaţie la ţiţeiul din producţia internă şi la gazele naturale, au rămas în vigoare.

Taxa pe valoarea adăugată este prevăzută a se aplica asupra operaţiunilor privind livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate în România, transferul proprietăţii bunurilor imobile şi importul de bunuri şi servicii. T.V.A. este administrată de Ministerul Finanţelor şi organele sale teritoriale.

Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 a suferit numeroase modificări. Ultima modificare s-a efectuat prin Ordonanţa Guvernului nr. 22/1995[1], după care a fost din nou republicată[2].

De asemenea, **Normele pentru aplicarea Ordonanţei nr. 3/1992**, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 406/1992, au suferit numeroase modificări, iar apoi au fost înlocuite prin Normele aprobate prin hotărârea Guvernului nr. 233/1993, urmate de Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 973/1994[3] şi în sfârşit, au fost înlocuite şi acestea din urmă prin Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 809/1995[4].

Cadrul legislativ al T.V.A. mai cuprinde: **ordine ale Ministerului Finanţelor** de aplicare a Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 şi a Normelor aprobate de Guvern, **soluţii** ale Comisiei Centrale pentru aplicarea unitară a prevederilor legale în cadrul Ministerului Finanţelor.

Din această sumară prezentare rezultă că este vorba de un **cadru legislativ deosebit de complex**, care a suferit numeroase şi frecvente modificări şi adaptări în raport de politica fiscală promovată în ultimii ani.

2.4. DEFINIŢII T.V.A.

Pentru a uşura înţelegerea legislaţiei T.V.A. în ansamblu şi concret, pe fiecare element al impunerii, considerăm util a descrie sumar conţinutul câtorva noţiuni care vor reveni mai frecvent în expunerea noastră.

---

1. M.Of. nr. 190 din 21 august 1995.
2. M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.
3. M.Of. nr. 3 din 11 ianuarie 1995.
4. M.Of. nr. 245 din 26 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.1. Taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.)

T.V.A. constituie un impozit general de consum care se aplică pe fiecare stadiu al circuitului economic de producţie al produsului final, asupra valorii adăugate realizată de către producătorii intermediari şi de producătorul final, inclusiv distribuţia până la înstrăinarea către consumatorul final. Ca atare, pe parcursul întregului proces de producţie şi distribuţie, fiecare agent economic încasează T.V.A. de la cumpărător, din care deduce suma reprezentând T.V.A. aferentă materiilor prime şi materialelor aprovizionate şi serviciilor prestate, iar suma reprezentând diferenţa (soldul) o varsă la bugetul public (şi o adaugă la preţul de vânzare). În realitate, T.V.A. este raportată de la un stadiu la altul al procesului de producţie şi de distribuţie pentru a ajunge, la încheierea ciclului economic, la consumatorul final[1]. În acest fel, producătorul care a achiziţionat materiile prime, materialele, semifabricatele de la furnizori - deşi o dată cu livrarea lor plăteşte şi T.V.A. în cota aferentă - în fapt nu suferă o pagubă bănească, deoarece la vânzarea bunului va încasa suma respectivă, fiind creditat de către stat la nivelul T.V.A. plătite furnizorilor săi[2]. Consumatorul final însă nu este creditat de către stat, astfel că el va suporta integral T.V.A. aferentă produsului final. Din această cauză, T.V.A. este considerată un impozit pe consum, fiind suportată de consumator.

2.4.2. Valoarea adăugată[3]

Valoarea adăugată constă în diferenţa între valoarea unui bun obţinut în urma vânzării şi valoarea tuturor bunurilor şi serviciilor care au fost achiziţionate pentru a realiza acest bun. Spre exemplu, agentul economic producător sau prestator s-a aprovizionat cu materii prime şi materiale necesare realizării unui bun sau serviciu, în valoare de 100.000 lei, plătind furnizorilor separat şi în plus faţă de acest preţ şi taxa pe valoarea adăugată de 18%, adică suma de 18.000 lei. Bunul sau serviciul a fost valorificat către un agent economic angrosist, cu un preţ de 200.00 lei, producătorul încasând, pe lângă acest preţ şi T.V.A. de 18%, adică 36.000 lei.

---

1. A se vedea, Ph. Bonafonx, A. Rodarie, *LAMY FISCAL - TVA et taxes indirectes*, Edit. Lamy S.A. Paris, 1990, p. 3.
2. Vezi V. Pătrulescu, *Aplicarea taxei pe valoarea adăugată: o soluţie oportună?*, în "Tribuna economică" nr. 20/1991, p. 38.
3. Vezi Jaque et Philippe Vuiton, *Nouveau lexique d"economie*, Paris, 1978.

Scanned with OKEN Scanner

În acest exemplu, pentru stadiul economic respectiv s-a realizat o valoare adăugată de 100.000 lei, constând în diferenţa între suma obţinută din valorificarea bunului sau produsului - 200.000 lei - şi suma achitată furnizorilor drept preţ al materiilor prime şi materialelor, de 100.000 lei. În ge-neral, valoarea adăugată conţine salariile, profitul şi amortizarea aferentă produsului sau serviciului în cauză. La nivel macroeconomic, valoarea adăugată a tuturor agenţilor economici reprezintă produsul intern brut (P.I.B.). Valoarea adăugată (V.A.) poate fi calculată ca diferenţă între valoarea producţiei şi a consumurilor intermediare, conform relaţiei: V.A. = P - C.I., unde: P = valoarea producţiei (suma valorii cifrei de afaceri şi a variaţiei stocurilor de produse finite şi producţiei neterminate), iar C.I. = consumurile intermediare (suma valorii materiilor prime, materialelor, semifabricatelor achiziţionate, a serviciilor exterioare prestate de furnizori etc.)[1]. Valoarea adăugată se mai poate calcula însumând amortizarea cu venitul net[2]. Valoarea adăugată se calculează, în vederea aplicării T.V.A., pentru fiecare stadiu în parte al ciclului economic, productiv sau prestator, după caz. În cadrul determinării bazei impozabile a T.V.A. se va examina calculul valorii adăugate pe fiecare stadiu al ciclului economic.

Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată în 1995, defineşte valoarea adăugată ca fiind "echivalentă cu diferenţa dintre vânzările şi cumpărările în cadrul aceluiaşi stadiu al circuitului economic"[3].

2.4.3. T.V.A. deductibilă (Input tax)

Este T.V.A. inclusă în preţul pe care un cumpărător îl plăteşte pentru bunurile sau serviciile pe care le achiziţionează pentru a le utiliza în activitatea sa economică[4]. Acest impozit (T.V.A.) poate fi dedus din T.V.A. colectată (brută/exigibilă) datorată de aceeaşi persoană asupra sumei reprezentând preţul cu care vinde produsul sau serviciul executat (respectiv preţul aferent bunului sau serviciului facturat).

---

1. Vezi V. Pătrulescu, *loc. cit.*, p. 38.
2. *Venitul net* se determină ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile efectuate (Gh. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică fiananciar-contabilă. Vo. I. Finanţe şi credit*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 732).
3. Art. 1 alin. 2 din O.G. nr. 3/1992.
4. *Oxford Reference. A Concise Dictionary of Business*, Oxford University Press, Oxford, New york, Toronto etc. Market House Books Ltd., 1990, p. 188.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.4. T.V.A. colectată (brută/exigibilă) (Output tax)

Noţiunea este utilizată în legătură cu T.V.A., ca să desemneze impozitul datorat asupra vânzărilor de bunuri şi servicii de către aceia care sunt subiecţi ai impozitului (Output tax), în contrast cu T.V.A. deductibilă (Input tax) pentru care se acordă un credit[1]. Concret este vorba de T.V.A. care face obiectul facturării bunurilor livrate sau serviciilor prestate.

2.5. SUBIECŢII IMPUNERII

2.5.1. Regula generală

Sunt subiecţi ai impunerii agenţii economici care efectuează operaţiuni supuse T.V.A. şi importuri de bunuri şi servicii.

Persoanele care exercită activităţi supuse T.V.A., potrivit legii, pot fi grupate astfel:

(1) datorează T.V.A. persoanele fizice sau juridice înregistrate ca agenţi economici sau autorizate să desfăşoare o activitate economică pe baza liberei iniţiative (conform Decretului-lege nr. 54/1990), care efectuează operaţiuni de livrări de bunuri sau prestări de servicii din ţară. În cazul acestor operaţiuni, subiecţi ai impunerii pot fi:

- **persoane fizice**, în mod individual sau constituite în asociaţii de persoane fizice, cum sunt, spre exemplu, asociaţiile familiale (Decretul - lege nr. 54/1990);
- **persoane juridice** cu activitate economică, dintre care menţionăm: regiile autonome, societăţile comerciale, societăţile agricole, asociaţii sau organizaţii cu scop lucrativ, alţi agenţi economici, inclusiv cei cu capital străin.

În raport cu caracterizările de mai sus, rezultă că operaţiunile de vânzări de bunuri mobile sau imobile ce se realizează de **persoane fizice neautorizate** să efectueze o activitate economică pe baza liberei iniţiative, în calitate de proprietari **nu sunt supuse T.V.A.** (spre exemplu: vânzarea locuinţei personale, a autoturismului sau a produselor agricole din gospodăriile individuale);

(2) datorează T.V.A. orice persoană juridică sau fizică importatoare, indiferent dacă este sau nu înregistrată ca agent economic,

---

1. *International Tax Glossary* - 1938 - 1988, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988, p. 197.

Scanned with OKEN Scanner

potrivit legii, pentru importurile de bunuri şi servicii supuse acestui impozit (cu unele excepţii).

În general, persoana fizică sau juridică importatoare datorează T.V.A. pentru toate importurile la care se plăteşte şi taxă vamală, indiferent de destinaţia bunurilor sau serviciilor introduse în ţară (pentru producţie, investiţii, comercializare sau în scop personal).

2.5.2. Instituţiile publice

Instituţiile publice, ca persoane juridice de drept public, datorează T.V.A. în cazul livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii în ţară numai dacă sunt angajate în tranzacţii impozabile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unităţi subordonate, pentru obţinerea de profit[1]. În schimb, în toate cazurile de importuri de bunuri şi servicii, persoanele juridice de drept public sunt subiecţi ai T.V.A.

2.5.3. Investitorii străini

Investitorii străini, persoane fizice sau juridice, sunt subiecţi ai impunerii pentru bunurile livrate şi prestările de servicii **din ţară** în două ipoteze:

a) au investit capital într-o societate comercială română (constituită în asociere cu persoane fizice sau juridice române ori cu capital integral străin);

b) efectuează activităţi comerciale pe teritoriul ţării noastre, având statut juridic de persoane străine (după recunoaşterea acestora ca persoane juridice străine, în condiţiile stabilite de dreptul român).

În situaţia în care persoana care realizează operaţiuni impozabile nu are sediul sau domiciliul în România este obligată să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, care se angajează să îndeplinească obligaţiile ce-i revin conform legislaţiei T.V.A[2].

Investitorii străini se bucură de unele facilităţi constând în scutirea de plată de T.V.A., în anumite cazuri şi în aplicarea cotei zero, în unele situaţii, aşa cum se va vedea la paragrafele respective[3].

Este de observat că pentru **bunurile din import închiriate, pre-**

1. Art. 3 alin. 2 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 prevede acelaşi regim juridic pentru asociaţiile fără scop lucrativ, organizaţiile religioase, politice sau civile, precum şi cele sindicale.
2. Idem, art. 8 alin. 4.
3. Infra, par. 11.2 şi 11.3.

Scanned with OKEN Scanner

cum şi pentru operaţiunile de publicitate, consulting, studii şi cercetare, cesiuni sau concesiuni ale dreptului de autor, de brevete, de licenţe, de mărci de fabrică şi de comerţ sau alte drepturi similare, efectuate de un prestator cu sediul sau domiciliul în străinătate şi folosite de beneficiari cu sediul sau domiciliul în România, deci inclusiv de investitori străini, legislaţia T.V.A. prevede că **taxa se plăteşte de beneficiari**[1].

2.5.4. Birourile de reprezentare sau de informare din România

Birourile de reprezentare sau de informare din România ale întreprinderilor străine, deoarece efectuează numai activităţi pregătitoare (preliminare) sau de natură similară, nu pot fi considerate ca fiind sedii permanente pentru scopuri privind aplicarea T.V.A. şi deci nu au calitatea de subiecţi impozabil. Aceasta este şi practica în alte state[2] care aplică T.V.A.

2.5.5. Importatorii

Importatorii sunt subiecţi impozabili pentru T.V.A. în ce priveşte bunurile şi serviciile importate în ţara noastră, dacă bunurile şi serviciile respective sunt eliberate de vămi (vămuite). Este obligat la plata T.V.A. şi importatorul persoană fizică, având calitatea de întreprinzător sau transportator.

2.6. OBIECTUL IMPUNERII

2.6.1. Regula generală

Fac obiectul impunerii **operaţiunile cu plată sau asimilate** acestora, efectuate în mod independent de către persoane fizice sau juridice referitoare la:

- livrări de bunuri mobile şi prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activităţii profesionale;
- transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile între agenţii economici, precum şi între aceştia şi instituţii publice sau persoane fizice;
- importul de bunuri şi servicii.

1. Art. 8 alin. 3 din O.G. nr. 3/1992, aprobată prin Legea nr. 130/1992.
2. Spre exemplu: Panama - vezi Raul Barrios, *Focus en Peru*, în "International V.A.T. Monitor", Amsterdam, nr. 7/8, 1991, p. 28.

Scanned with OKEN Scanner

Analizate după natura lor generală, operaţiunile de mai sus pot fi grupate în **două categorii**:

- operaţiuni care au ca efect transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, fiind nesemnificativă forma juridică prin care se realizează transferul, cum ar fi: vânzarea, schimbul de bunuri, aportul în natură la capitalul social al unei societăţi comerciale (uneori chiar predarea gratuită a bunurilor);
- operaţiuni reprezentând prestarea de servicii.

Întrucât diferitele categorii de operaţiuni impozabile prezintă trăsături distincte, le vom examina separat.

2.6.2. Livrări de bunuri mobile

Livrarea constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deţinute de proprietar către beneficiar, direct sau prin cel care acţionează în numele său. Livrarea de bunuri include toate operaţiunile prin care se efectuează transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile corporale[1], indiferent de forma prin care acest transfer de proprietate se realizează.

Forma cea mai frecventă de transfer a dreptului de proprietate o reprezintă vânzarea.

Sunt **asimilate**[2], din punct de vedere al T.V.A., livrări de bunuri mobile şi deci constituie operaţiuni impozabile şi:

a) vânzarea cu plata în rate sau închirierea unor bunuri pe baza unui contract cu clauza trecerii dreptului de proprietate asupra bunurilor respective după plata ultimei rate sau la o anumită dată;

b) preluarea de către agentul economic a unor bunuri în vederea folosirii, sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod **gratuit**. Acelaşi regim se aplică şi prestărilor de servicii.

Se exceptează bunurile şi serviciile acordate în mod **gratuit** în limitele şi potrivit destinaţiilor prevăzute de lege.

Acelaşi regim se aplică şi agenţilor economici din reţeaua comercială pentru bunurile **preluate în depozite proprii**.

De asemenea, operaţiunile de **schimb de bunuri** fac obiectul impozitării, deoarece au efectul a două livrări separate.

Pentru a se evita interpretări diferite în practica fiscală, legiuitorul

1. Bun care are existenţă materială.
2. Art. 2 alin. 2 din O.G. nr. 3/1992, republicată în M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

a prevăzut, în mod expres, că în cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun de către două sau mai multe persoane, prin intermediul **mai multor tranzacţii**, fiecare operaţiune în parte este considerată ca o **livrare separată**, fiind impozitată distinct, chiar dacă bunul respectiv este transferat direct spre beneficiarul final[1] (este cazul spre exemplu, al tranzacţiilor ce se efectuează prin bursele de mărfuri, când bunul vândut nu se livrează direct la fiecare cumpărător, ci numai beneficiarului final). Astfel, un agent economic livrează autoturisme unei persoane juridice care are ca obiect de activitate desfacerea autoturismelor (I.D.M.S.). Societatea cumpărătoare a autoturismelor cere ca acestea să fie expediate direct unei anumite societăţi comerciale cu care are contract de livrare de autoturisme. În această situaţie, din punct de vedere al T.V.A., ne aflăm în prezenţa a două livrări separate, care se impun distinct.

2.6.3. Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile

Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare include toate operaţiunile privind transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile între agenţii economici, precum şi între aceştia şi instituţii, organizaţii sau persoane fizice, indiferent de forma prin care se realizează transferul. În categoria bunurilor imobiliare, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se cuprind, spre exemplu, toate construcţiile imobiliare prin natura lor (civile, industriale, comerciale, agricole sau destinate altor activităţi), terenurile pentru construcţii şi cele situate în intravilan, bunuri mobiliare care nu pot fi detaşate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseşi (cum sunt instalaţiile de forţă, conductele, cazanele montate în subsoluri tehnice).

În ce priveşte forma juridică de transfer a dreptului de proprietate şi transferul prin mai multe tranzacţii, precizările menţionate mai sus pentru livrarea de bunuri mobile sunt aplicabile şi transferului dreptului de proprietate imobiliară.

2.6.4. Prestări de servicii

Principalele prestări de servicii impuse sunt următoarele:
(1) lucrări de construcţii-montaj;
(2) transportul de mărfuri şi persoane;

1. Art. 2 alin. 4, teza a doua din O.G. nr. 3/1992.

Scanned with OKEN Scanner

(3) închirierea de bunuri mobile şi imobile;
(4) serviciile de poştă şi telecomunicaţii;
(5) operaţiuni de intermediere sau de comision;
(6) reparaţii de orice natură;
(7) operaţiunile de publicitate, consultig, studii, cercetări şi expertize;
(8) operaţiuni bancare, financiare, de asigurare sau reasigurare;
(9) cesiuni de bunuri mobile necorporale, precum: dreptul de autor, de brevete, de licenţe, de mărci de fabrică şi de comerţ, de titluri de participare.

Însăşi prestarea de servicii este definită legal, incluzând "orice activitate rezultată dintr-un contract prin care o persoană se obligă să execute o muncă manuală sau intelectuală în scopul obţinerii unui profit şi care nu reprezintă transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile sau imobile[1].

2.6.5. Autoaprovizionarea cu bunuri şi servicii

Utilizarea de către agenţii economici, pentru activitatea proprie, a unor produse realizate în unităţile acestora reprezintă un transfer de proprietate ce intră în sfera de aplicare a T.V.A. Cu toate acestea, agenţii economici pot obţine deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă, dacă justifică faptul că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei şi sunt proprietatea acesteia[2].

2.6.6. Importul de bunuri şi servicii

Operaţiunile efectuate cu bunuri sau servicii din import sunt similare celor realizate cu bunuri sau servicii din ţară. Cu toate acestea, legislaţia T.V.A. le nominalizează distinct, deoarece condiţiile în funcţie de care bunurile sau serviciile din import intră în sfera de aplicare a taxei sunt diferite de cele stabilite pentru bunurile sau serviciile realizate în ţară. Ne referim, în principal, la următoarele **particularităţi**:

(1) importurile de bunuri şi servicii intră în sfera de aplicare a T.V.A. indiferent de calitatea persoanelor fizice sau juridice care le efectuează, fie că sunt agenţi economici, fie că sunt persoane fizice neînregistrate (particulare);

---

1. Cap. I, pct. 1.2. din Normele aprobate prin H.G. nr. 809/1995.
2. Art. 19 lit. b) din O.G. nr. 3/1992.

Scanned with OKEN Scanner

(2) activităţile unor persoane juridice care realizează din livrări de bunuri sau prestări de servicii din ţară un venit total (cifră de afaceri) de până la 50 milioane lei anual sunt scutite de T.V.A. În schimb, dacă persoanele juridice menţionate realizează livrări de bunuri sau servicii provenite din import, datorează T.V.A. asupra importurile respective, indiferent de valoarea lor (art. 6 lit: B, lit. i);

(3) condiţiile, în raport cu care se acordă scutirile de T.V.A. pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii din ţară[1], sunt diferite de cele pentru importurile de bunuri şi servicii[2].

2.6.7. Condiţii comune pentru a se aplica T.V.A.

Din analiza efectuată în cadrul acestui paragraf (6), se poate conchide că, pentru ca o operaţiune să fie supusă T.V.A., ea trebuie să îndeplinească simultan următoarele **condiţii**:

a) să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

b) să provină dintr-o activitate economică;

c) să fie realizată cu titlu oneros, oricare ar fi scopul sau rezultatul obţinut şi indiferent de natura contrapartidei oferite (bani, bun livrat, serviciu prestat);

d) trebuie să fie efectuată de o persoană juridică sau fizică care lucrează cu titlu independent (pe proprie răspundere) şi cu libertate în organizare;

e) operaţiunea trebuie realizată în ţară[3].

Trebuie reţinut că T.V.A. este un impozit ce se aplică pe anumite operaţiuni, mai exact cele prezentate sumar mai sus; nu este deci un impozit aplicat asupra persoanei fizice sau juridice.

2.7. LOCUL LIVRĂRII (TERITORIALITATEA)

2.7.1. Prestarea de servicii

Regula generală este aceea că prestările de servicii sunt impuse numai când sunt utilizate în România, indiferent de locul unde este situat sediul sau domiciliul prestatorului[4].

1. Art. 6 lit. A din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992.
2. Art. 6 lit. B din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992.
3. A se vedea St. Ioniţă, L. Dumitru, *Taxa pe valoarea adăugată - T.V.A. III, Sfera de aplicare,* în "Adevărul economic" nr. 37 din 2 - 8 noiembrie 1992, p. 10.
4. Art. 4 alin. 3 din O.G. nr. 3/1992. Pentru detalii a se vedea Cap. V din

Scanned with OKEN Scanner

Aceasta reprezintă o caracteristică general aplicabilă în domeniul T.V.A., pentru statele care au adoptat noul impozit.

2.7.2. Livrarea de bunuri

Sunt supuse T.V.A. numai operaţiunile referitoare la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor situate pe teritoriul României.

În ce priveşte bunurile provenite din import, acestea sunt impozabile în România la intrarea lor în ţară şi la înregistrarea declaraţiei vamale[1].

2.8. BAZA DE IMPOZITARE (IMPUNERE)

2.8.1. Regula generală

T.V.A. este datorată asupra contravalorii totale primite, sau ce va fi primită, în considerarea livrării de bunuri sau prestări de servicii, exclusiv taxa pe valoarea adăugată[2]. Mai exact, baza de impozitare este constituită pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii din toate sumele, valorile, bunurile sau serviciile efectuate, exclusiv T.V.A[3].

T.V.A. se evidenţiază separat, astfel că nu se include în preţ.

2.8.2. Valoarea livrării /prestării

Valoarea livrării sau prestării se determină, în principal, în raport de:

(1) preţurile negociate între vânzător şi cumpărător, precum şi alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri şi care nu au fost cuprinse în preţ. Aceste preţuri cuprind şi accizele stabilite potrivit legii[4];

(2) tarifele negociate pentru prestările de servicii;

(3) suma rezultată din aplicarea cotei de comision sau suma convenită între parteneri, pentru operaţiunile de intermediere;

(4) preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile bunurilor executate de agenţii economici pentru folosinţa proprie ori predate sub diferite forme angajaţilor sau altor persoane;

(5) preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile aferente ser-

---

Normele aprobate prin H.G. nr. 809/1995.
1. Art. 4 din O.G. nr. 3/1992.
2. Art. 13 alin. 1 din O.G. nr. 3/1992.
3. Cap. VIII din Normele aprobate prin H.G. nr. 809/1995.
4. Legea nr. 42/1993, publicată în M.Of. nr. 144 din 1 iulie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

viciilor prestate pentru folosinţă proprie de un agent economic sau cu titlu gratuit pentru alte persoane fizice sau juridice;

(6) preţurile vânzărilor efectuate din depozitele vămii sau stabilite prin licitaţie.

Legislaţia fiscală stabileşte în mod expres şi **elementele ce nu se cuprind în baza de impozitare**[1] şi anume:

a) remizele şi alte reduceri de preţ acordate de către furnizor direct clientului, inclusiv cele date după facturarea bunurilor sau a serviciilor; bunurile acordate de către furnizori clienţilor în vederea stimulării vânzării în condiţiile prevăzute în contractele încheiate;

b) penalităţile pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale;

c) dobânzile percepute pentru plăţile cu întârziere, pentru vânzări cu plata în rate sau la termene de peste 90 de zile;

d) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;

e) ambalajele care circulă între furnizorii de marfă şi clienţi, prin schimb, fără facturare;

f) sumele încasate de la bugetul de stat de către agenţii economici înregistraţi la organele fiscale ca plătitori de T.V.A. şi care sunt destinate finanţării investiţiilor, acoperirii diferenţelor de preţ şi tarif, finanţării stocurilor de produse cu destinaţie specială.

Refuzurile şi returnarea ambalajelor influenţează, de asemenea, aplicarea T.V.A. Astfel, în cazul refuzurilor totale sau parţiale privind cantitatea, preţurile sau alte elemente cuprinse în facturi sau în documente similare, suma impozabilă se **reduce** corespunzător[2]. În situaţia în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, se procedează în acelaşi mod ca la refuzuri.

Remizele şi alte reduceri de preţ pot fi excluse din baza de impunere dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii[3]:

a) să fie efective şi în sume exacte în beneficiul clientului;

b) să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o anumită prestaţie (cazuri în care reducerea bazei impozabile nu este admisă;

c) să fie reflectată în facturi sau în alte documente legale.

---

1. Art. 14 alin. 2, lit. a)-f) din O.G. nr. 3/1992.
2. Art. 15 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992.
3. Cap. VIII din Normele privind aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 referitoare la taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 809/1995.

Scanned with OKEN Scanner

Sunt considerate **cheltuieli accesorii** ale livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, care se includ în baza impozabilă, în măsura în care nu au fost cuprinse în preţurile negociate, următoarele cheltuieli: comisioanele, cheltuielile de ambalaje, de transport, de asigurare şi altele de asemenea natură datorate de cumpărător.

În ce priveşte **plăţile în natură**, la determinarea bazei impozabile se va ţine seama de valoarea tuturor bunurilor şi serviciilor care reprezintă contravaloarea livrării de bunuri sau prestări de servicii.

2.8.3. Autoaprovizionări

Baza impozabilă în cazul autoaprovizionărilor se determină în funcţie de preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, la costurile totale ale bunurilor executate de agenţii economici subiecţi ai impunerii.

2.8.4. Importuri

Baza de impunere pentru livrările şi serviciile de import cuprinde valoarea în vamă, determinată potrivit legii, alte taxe şi accizele datorate pentru bunurile şi serviciile din import.

În ce priveşte **valoarea în vamă**[1], observăm că aceasta cuprinde:

a) preţul de import format din preţul extern transformat în lei la cursul de schimb stabilit şi comunicat de Banca Naţională a României în fiecare vineri pentru operaţiunile vamale şi evaluarea în vamă în săptămâna următoare;

b) la preţul de mai sus se mai adaugă:

- cheltuielile de transport a mărfurilor importate, pe parcurs extern;
- cheltuielile de încărcare, de descărcare şi manipulare aferente transportului mărfurilor importate, achitate pe parcurs extern;
- costul asigurării, precum şi orice alte cheltuieli aferente, pe parcurs extern.

Valoarea în vamă trebuie să rezulte din facturi sau alte documente emise de exportator, care se depun la organele vamale.

Dacă în factură nu sunt cuprinse cheltuielile menţionate la lit. b) de mai sus sau nu se prezintă documente privind alte cheltuieli, valoarea în vamă se formează din preţul de import, la care se adaugă o cotă procentuală din acest preţ, în funcţie de mijlocul de transport, stabilită de Mi-

1. Art. 8 din Ordonanţa Guvernului nr. 26/1993 privind tariful vamal de import al României, publicată în M.Of. nr. 213 din 31 august 1993.

Scanned with OKEN Scanner

nisterul Finanţelor şi Ministerul Comerţului[1].

2.8.5. Taxe şi accize

Baza de impozitare pentru T.V.A. cuprinde, atât la produsele din ţară, cât şi la cele din import, toate taxele şi accizele datorate de cumpărător. Spre exemplu, un producător de bere din ţară realizează un preţ de 500 lei/sticla de 1/2 l. La aceasta se adaugă 55% accize, rezultând un preţ de livrare către unitatea comercială de 775 lei. Acest preţ constituie baza de impozitare pentru T.V.A., care se înscrie separat în factură, la o cotă de 18%, rezultând o T.V.A. de 139,50 lei pentru o sticlă de 1/2 litru.

2.8.6. Momentul determinării bazei de impunere

Baza de impunere se determină integral la momentul livrării bunurilor sau prestării serviciilor, chiar dacă în contract se prevede plata în rate sau prin decontări succesive. În acest fel, se simplifică modul de calcul şi de evidenţă şi se asigură ritmicitatea vărsămintelor la bugetul public. În situaţia că anumite elemente accesorii ale preţului nu sunt determinate în mod precis în momentul desfacerii mărfurilor, toate sumele percepute ulterior livrării bunurilor dau loc la impozitare de la data facturării lor[2].

2.9. FAPTUL GENERATOR ŞI EXIGIBILITATEA T.V.A.

2.9.1. Faptul generator

Legislaţia T.V.A. stabileşte în mod concret care este faptul generator[3] al T.V.A., a cărui îndeplinire determină naşterea obligaţiei de plată a impozitului, deci a raportului juridic fiscal[4], cu toate elementele sale. În acest sens, conform art. 10 din O.G. nr. 3/1992, faptul generator ia naştere, de regulă, în momentul efectuării livrării bunurilor mobile, al transferului proprietăţii bunurilor imobile sau prestărilor serviciilor.

1. A se vedea Normele metodologice nr. 6100 din 28 octombrie 1991.
2. Cap. VIII pct. 8.3.din Hotărârea Guvernului nr. 233/1993.
3. *Faptele juridice* sunt definite ca fiind împrejurări care, potrivit legii, determinăapariţia, modificarea sau stingerea raporturilor juridice şi, o dată cu aceasta, naşterea, modificarea sau încetarea unor drepturi subiective sau obligaţii (M. Costin ş.a., *Dicţionar de drept civil*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1980, p. 248).
4. Vezi I. Condor, *Particularităţile raporturilor juridice, ale titlului de creanţă şi ale jurisdicţiei în domeniul fiscal*, în "Revista română de drept" nr. 7/1983, p. 14 - 21.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru anumite **operaţiuni specifice**, legislaţia T.V.A. stabileşte **condiţiile şi momentul la care ia naştere faptul generator** şi anume:

a) la expirarea perioadei pentru care se face decontarea sau, după caz, la data prevăzută pentru plata ratelor, când este vorba de livrări de bunuri şi prestări de servicii cu plata în rate, precum şi pentru cele care dau loc la decontări sau încasări succesive;

b) data înregistrării declaraţiei vamale, în cazul importurilor de bunuri sau data recepţiei de către beneficiari pentru serviciile de import[1].

În cazul bunurilor de import aflate în regim de tranzit, antrepozit sau de introducere temporară în România, potrivit reglementărilor vamale, faptul generator ia naştere la data când bunurile în cauză sunt scoase din regimul de mai sus şi s-au întocmit formalităţile vamale corespunzătoare noii destinaţii[2];

c) data la care bunurile exportate care au fost returnate sunt valorificate către beneficiari interni. Aceasta deoarece aşa cum este cunoscut, bunurile exportate sunt supuse cotei zero de T.V.A., adică practic nu se aplică impozit când are loc exportul, dar dacă se returnează şi se valorifică în ţară, ele sunt supuse regimului general de impozitare;

d) data vânzării bunurilor către beneficiari în cazul operaţiunilor efectuate prin intermediari sau consignaţie;

e) data emiterii documentelor în care se consemnează preluarea unor bunuri achiziţionate sau fabricate de agentul economic, în vederea utilizării sub orice formă sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit;

f) data documentelor prin care se confirmă prestarea de către agenţi economici a unor servicii cu titlu gratuit pentru alte persoane fizice sau juridice;

g) data colectării monedelor din maşină pentru mărfurile vândute prin maşini automate[3].

2.9.2. Exigibilitatea

Alături de faptul generator, exigibilitatea este un alt element deosebit de important al T.V.A. În ce priveşte T.V.A. exigibilitatea este definită ca fiind "dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.[4]

1. Art. 10 alin. 3 din O.G. nr. 3/1992.
2. Cap. VII, pct. 7.3. din H.G. nr. 233/1993.
3. Art. 11 din O.G. nr. 3/1992.
4. Art. 12 alin. 1 din O.G. nr. 3/1992. Vezi, D. D. Şaguna, *op. cit.*, p. 399.

Scanned with OKEN Scanner

Ca regulă generală, T.V.A. este exigibilă[1] pentru livrările de bunuri mobile, transferul proprietăţii bunurilor imobile, prestărilor de servicii şi pentru operaţiunile de la par. 9.1. lit. a) - g) de mai sus, la realizarea faptului generator. Ca atare, în principiu, T.V.A. devine exigibilă concomitent cu faptul generator pentru livrările sau cumpărările de bunuri şi se situează în momentul trecerii bunurilor respective în posesia cumpărătorului sau delegatului său, ori când a avut loc transferul dreptului de proprietate indiferent sub ce formă juridică. Observăm că, spre deosebire de impozitul pe circulaţia mărfurilor care se datora bugetului de stat într-un termen stabilit în raport cu data încasării facturilor emise, T.V.A. se datorează într-un termen stabilit în funcţie de data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, soluţie care asigură o mai certă încasare a drepturilor statului şi, în acelaşi timp, obligă pe agenţii economici la o mai bună organizare a activităţii lor economice.

De la principiul menţionat, legislaţia T.V.A. prevede **derogări** în ce priveşte exigibilitatea concomitentă cu faptul generator pentru următoarele situaţii:

a) exigibilitatea poate fi anterioară faptului generator atunci când **factura este emisă înaintea efectuării livrării** bunurilor sau prestării serviciilor, deoarece orice act juridic prin care se realizează transferul unui drept de proprietate determină exigibilitatea taxei, fără a fi obligatorie şi livrarea concomitentă a bunurilor. În consecinţă, când emiterea facturii sau a unui document înlocuitor are loc înaintea momentului în care bunurile au fost efectiv livrate, expediate sau puse la dispoziţia cumpărătorului, taxa este exigibilă la data emiterii documentelor respective;

b) pentru prestările de servicii, inclusiv pentru lucrările imobiliare, la care **se încasează avansuri sau se fac decontări succesive**, exigibilitatea intervine la data încasării sumelor, iar cu autorizarea organului fiscal, la data stabilirii debitului ce revine subiectului impozabil pe bază de factură sau alt document înlocuitor ;

c) antreprenorii de lucrări imobiliare pot să **opteze** pentru plata T.V.A. **la efectuarea lucrărilor**. Această opţiune se poate exercita în condiţiile şi pentru lucrările stabilite prin hotărâre a Guvernului[2].

Pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii care se **efectuează continuu**, precum şi pentru cele care se încasează, de regulă,

---

1. Pentru detalii, a se vedea R. Bălănescu, C. Corduneanu, *Taxa pe valoarea adăugată*, Editura AGER - Economistul, Bucureşti, 1993, p. 107 - 108.
2. A se vedea Cap. VII din Normele privind aplicarea O.G. nr. 3/1992, aprobate prin H.G. nr. 809/1995, în M.Of. nr. 245 din 26 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

avansuri, exigibilitatea intervine la data stabilirii debitului clientului pe bază de factură sau alt document legal, pe bază de cerere aprobată de organele fiscale la care agenţii economici sunt înregistraţi ca plătitori de taxă pe valoare adăugată.

2.10. REGULI ŞI COTE DE IMPOZITARE

2.10.1. Reguli de impozitare

Aşa cum s-a arătat[1], principalul criteriu pentru aplicarea T.V.A. îl constituie destinaţia produselor livrate sau serviciilor prestate, ceea ce înseamnă că ele sunt impozitate în ţara în care se consumă, nu în aceea în care se produc[2].

Ţinând seama de acest criteriu fundamental, operaţiunile care fac obiectul T.V.A. se divid, din punct de vedere al regimului de impozitare, în următoarele **categorii**:

a) operaţiuni impozabile obligatoriu, la care se aplică cota stabilită prin legislaţia T.V.A., adică 18% şi 9%. Pentru aceste operaţiuni, taxa se calculează asupra sumelor obţinute din vânzări de bunuri sau prestări de servicii, la fiecare stadiu al circuitului economic, până la consumatorul final inclusiv. Din taxa facturată corespunzător sumelor reprezentând contravaloarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, se scade (deduce) taxa aferentă bunurilor sau serviciilor achiziţionate, destinate efectuării operaţiunilor impozabile;

b) operaţiuni la care se aplică cota zero. La aceste operaţiuni furnizorii sau prestatorii de servicii au dreptul de deducere a T.V.A. aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate destinate realizării operaţiunilor impozabile. În realitate, bunurile şi serviciile la care se aplică această cotă nu se impozitează atâta timp cât se respectă condiţia impusă de lege pentru a se încadra în cota zero (0);

c) operaţiuni scutite de plata T.V.A. Aceste operaţiuni sunt limitativ şi expres stabilite în Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, fiind deci interzisă extinderea lor prin analogie. Furnizorii sau prestatorii de servicii nu au dreptul la deducerea taxelor aferente intrărilor destinate realizării produselor sau serviciilor scutite de taxă. Taxele respective se vor reflecta în

1. Supra, par. 6.7.
2. Pentru detalii privind reglementările aplicabile în Uniunea Europeană şi ţările membre, a se vedea Anne Murrath, Ine Lejeune (coordonatori), *op. cit.*, p. 43 şi urm. şi p. 70 şi urm.; Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*,p. 30 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

costul produsului sau serviciului realizat. Iată un exemplu în acest sens: un producător de pâine se aprovizionează cu făină, drojdie şi alte materiale în valoare de 100.000 lei pentru care plăteşte furnizorilor săi şi 18.000 lei T.V.A. După prelucrare obţine pâine pe care o livrează unei societăţi comerciale pentru desfacere către populaţie cu 300.000 lei, fără a mai calcula T.V.A., întrucât produsul este scutit[1]. În aceste condiţii, produsul este scutit de plata T.V.A. de 36.000 lei, aferentă valorii adăugate în faza de producţie, adică pentru diferenţa dintre valoarea vânzărilor (300.000 lei) şi a cumpărăturilor (100.000 lei) dar nu se poate deduce T.V.A. achitată pentru aprovizionări de 18.000 lei.

Prin procedeul menţionat se urmăreşte asigurarea pentru produsele scutite a unei cote de T.V.A. mai mică decât cota normală aplicabilă produselor supuse taxei. Astfel, în exemplul de mai sus, în preţul pâinii se cuprinde - în realitate - o taxă de numai 6% faţă de 18%, cota aplicabilă produselor nescutite.

Livrările de utilaje şi echipamente, precum şi prestările de servicii, legate nemijlocit de activităţile din domeniul **explorării şi exploatării zăcămintelor de petrol şi gaze, realizate de investitori străini** în baza Legii nr. 66/1992, se vor efectua **cu scutire** de T.V.A., iar furnizorii şi prestatorii vor deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii destinate activităţilor de mai sus. Este o facilitate fiscală importantă pentru acest domeniu esenţial pentru dezvoltarea economiei şi în care au apărut investitori străini cu o puternică forţă financiară şi tehnologică.

2.10.2. Cotele de impozitare

Potrivit legii, T.V.A. se calculează prin aplicarea cotei de impozitare asupra bazei de impunere.

Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată, se referă la "cotele de impozitare" şi prevede **trei cote**: 18%, 9% şi zero. În realitate însă există numai două cote, deoarece cota "zero" este o cotă formală, pentru că echivalează cu o scutire de plata T.V.A., numai că această scutire se realizează în anumite condiţiuni. Cu toate acestea, deoarece legiuitorul se referă la **trei cote**, le vom trata pe scurt, separat.

A) Cota de 18% este cota generală, care se aplică, ca regulă, pentru toate operaţiunile impozabile obligatoriu[2] privind livrările de bunuri, transferuri imobiliare şi prestări de servicii, din ţară şi din import, cu excepţia

1. Pct. 1 din Anexa la O.G. nr. 3/1992, republicată în M.Of. din 12 decembrie 1995.
2. A se vedea par. 10.1., lit. a).

Scanned with OKEN Scanner

celor la care se aplică cota de 9%[1] sau zero.

Concret, cota de 18% se aplică la **trei categorii de operaţiuni** şi anume:

a) vânzările de bunuri mobile şi imobile, efectuate de către agenţi economici înregistraţi ca plătitori de T.V.A., către beneficiari cu domiciliul sau sediul în România, cu excepţia bunurilor supuse cotei reduse de 9% şi a celor scutite de plata T.V.A. Cota de 18% se aplică şi vânzărilor de bunuri către persoane fizice nerezidente în România;

b) importul de bunuri mobile, precum şi vânzarea acestora către beneficiari, în condiţiile menţionate la lit. a) de mai sus;

c) prestările de servicii în favoarea persoanelor fizice sau juridice prevăzute la lit. a) de mai sus şi anume:

- **c 1)** prestări aferente bunurilor de natură imobiliară situate în România;

- **c 2**) transportul de mărfuri şi persoane, când atât punctul de plecare, cât şi cel de sosire se află pe teritoriul României;

- **c 3)** transportul pe parcurs intern al mărfurilor importate, când acesta nu a fost inclus în valoarea în vamă;

- **c 4)** serviciile prevăzute în Cap. IV pct. 3, 4 şi 5 din Normele pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 809/1995[2], cu excepţia prestărilor accesorii transportului, legate direct de exportul mărfurilor sau de transportul internaţional de persoane (la care se aplică cota zero).

Un exemplu de calcul a T.V.A. cu cota de 18% pentru operaţiunile menţionate la lit. a)-c) ar fi, credem, edificator. Astfel, întreprinderea producătoare s-a aprovizionat cu materii prime şi materiale necesare realizării unui bun în valoare de 100.000 lei, plătind furnizorilor, separat, şi în plus faţă de acest preţ şi taxa pe valoarea adăugată de 18%, adică suma de 18.000 lei. Bunul a fost valorificat către un agent economic angrosist cu un preţ de 200.000 lei, producătorul încasând acest preţ şi, în plus, T.V.A. în cotă de 18% asupra preţului (fără T.V.A.) cu care s-a vândut bunul în fiecare stadiu în parte al agentului economic.

În acelaşi fel, se procedează şi în cazul **prestărilor de servicii.** Nu este însă locul aici, când examinăm elementul cota impunerii, să analizăm modul de calcul, inclusiv metodele de deduceri a T.V.A. în toate stadiile ciclului economic.

B. Cota de 9%, introdusă de la 1 ianuarie 1995, pentru

---

1. Introdusă de la 1 ianuarie 1995, prin O.G. nr. 33/1994.
2. M. Of. nr. 245 din 26 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

următoarele bunuri:

- carne de animale şi păsări domestice, inclusiv organe şi mărunţaie, vândute în stare proaspătă, ca produse şi conserve;
- peşte şi produse din peşte, inclusiv semiconserve şi conserve, exclusiv icre;
- lapte, lapte praf şi produse lactate;
- uleiuri şi grăsimi comestibile;
- medicamente de uz uman şi veterinar, substanţe farmaceutice, plante medicinale, aparatură tehnică medicală şi alte bunuri destinate exclusiv utilizării în scopuri medicale, chirurgicale, dentare sau veterinare.

Aplicarea cotei reduse s-a făcut de la data de 1 ianuarie 1995, dată de la care s-a modificat în mod corespunzător şi Lista produselor şi serviciilor scutite de plata T.V.A., anexă la O.G. nr. 5/1995.

Cota redusă de 9% se aplică de agenţii economici producători, importatori şi cei care comercializează produsele menţionate mai sus, cu excepţia agenţilor economici din reţeaua de alimentaţie publică şi a celor care practică adaosul comercial de alimentaţie publică.

Începând cu **1 septembrie 1995** cota de 9% se aplică şi pentru:

1. animale vii din speciile: bovine, porcine, ovine şi caprine;

2. păsări vii din păsări domestice;

3. lucrări agricole şi de îmbunătăţiri funciare;

4. îngrăşăminte chimice şi minerale, insecticide, fungicide şi ierbicide;

5. legume şi fructe proaspete (pentru acestea, cota de 9% se aplică începând cu data de 21 noiembrie 1995, conform prevederilor Legii nr. 100/1995).

De la data de **1 februarie 1996**, cota redusă de 9% se aplică şi pentru activităţile de reclamă şi publicitate efectuate prin ziare şi reviste, cu excepţia publicaţiilor cu profil de reclamă şi publicitate, precum şi a agenţiilor de reclamă şi publicitate care sunt organizate şi funcţionează ca persoane juridice distincte[1].

Am pledat înaintea datei de 1 ianuarie 1995, pentru o cotă redusă de 5 - 6%, pentru unele bunuri deosebît de importante în consumul populaţiei şi în dezvoltarea agriculturii, pentru care se aplica cota unică de 18%[2]. Prin introducerea cotei de 9% nu s-a realizat o facilitate fiscală,

---

1. Scutire introdusă prin O.G. nr. 2/1996, în M.Of. nr. 19 din 26 ianuarie 1996.
2. I. Condor, *Taxa pe valoarea adăugată* - comentariu la volumul "Legislaţia privind taxa pe valoarea adăugată", ediţia a II-a, Editor R.A. "Monitorul Oficial, Bucureşti, 1993, p. 23.

Scanned with OKEN Scanner

aşteptată cu mult interes ci, în realitate o majorare a fiscalităţii, în primul rând pentru că bunurile la care se aplică cota erau până la 1 ianuarie 1995 scutite de plata T.V.A. (cu foarte mici excepţii). În al doilea rând, nivelul cotei este foarte ridicat, ţinând seama de natura bunurilor la care se referă cota de 9% şi de importanţa şi frecvenţa mare în consumul populaţiei.

În aceste împrejurări ne punem, în continuare întrebarea dacă **instituirea şi menţinerea unei cote generale de impunere de 18% este justificată sau nu.**

Nivelul cotelor T.V.A. în statele membre ale Uniunii Europene. Analizând practica din ţările care au o bogată experienţă în materie, observăm că, dacă în prezent T.V.A. are în unele state vest-europene un nivel unic al cotei de impunere, trebuie reţinut că până în anii '80 ea a jucat şi rolul de instrument în mâna statului de influenţare a modificărilor structurale în economie. Astfel, în Franţa unde cota normală de T.V.A. era de 17,6% atât pentru bunuri cât şi pentru servicii, exista cota majorată de 33,33% pentru produsele de lux (bijuterii, blănuri, parfumuri etc.), articole foto, discuri, autoturisme şi tutun, precum şi T.V.A. redusă de 7%, care se aplica produselor agricole sau destinate agriculturii, alimentaţiei umane sau şeptelului, medicamentelor, publicaţiilor, ca şi unor servicii (cantine, hoteluri, transportul de persoane)[1].

Ca nivel al cotei de impunere, T.V.A. variază de la o ţară la alta. Prezentăm, în cele ce urmează, nivelul cotelor de impunere T.V.A. al **statelor membre ale Uniunii Europene**[2]:

Ţara		Cota %
Austria	- cota normală	20
	- cota redusă	10
Belgia	- cota normală	20,5
	- cota redusă	12
	- necesităţi de bază	6
	- aur	1
Danemarca	- cota normală	25
	- cota redusă	0
Finlanda	- cota normală	22
	- cote reduse	17
		12

1. A se vedea St. Mihai, *T.V.A. contra I.C.M.*, în revista "Tribuna Economică", nr. 44 din 1 noiembrie 1991, p. 3.
2. *European Tax Handbook 1995*, editor IBFD Amsterdam, 1995, p. 9.

Scanned with OKEN Scanner

		6
Franţa	- cota generală	18,6
	- cota redusă	5,5
Germania	- cota normală	15
	- cota redusă	7
Grecia	- cota normală	18
	- cota redusă	8
	- cărţi/ziare	4
Irlanda	- cota normală	21
	- cote reduse	12,5
		2,5
		0
Italia	- cota normală	19
	- cote reduse	13
		9
		4
Luxemburg	- cota normală	15
	- cote reduse	12
		6
		3
Olanda	- cota normală	17,5
	- cota redusă	6
Portugalia	- cota normală	17
	- cota redusă	5
Spania	- cota normală	16
	- cota redusă	6
Suedia	- cota normală	25
	- cote reduse	21
		12
Regatul unit	- cota normală	17,5
	- cota redusă	0

Rezultă că în majoritatea statelor opţiunea este pentru aplicarea de mai multe cote de impunere T.V.A. Astfel, cu două excepţii, celelalte aplică două sau trei cote. Astfel, în Belgia, Finlanda, Grecia, Spania şi Suedia se aplică trei cote de T.V.A. şi anume: una normală şi două reduse.

De lege ferenda. La întrebarea de ce în România s-a adoptat numai cota unică de 18% şi nu un sistem de cote diferenţiate, răspunsul oficial este că " introducerea unui număr mai mare de cote ridică probleme

Scanned with OKEN Scanner

deosebite în ceea ce priveşte aplicarea"[1]. Se motivează că s-ar impune o tehnică de calcul avansată atât la nivelul agenţilor economici, cât şi în aparatul fiscal.

Apoi, că este un sistem deosebit de complex în ceea ce priveşte modul de evidenţiere şi de deducere pe fiecare fază a ciclului economic a T.V.A. Se mai invocă faptul că în ţările din Piaţa Comună se discută mult în ultimul timp pentru trecerea la o cotă unică de impunere în ce priveşte T.V.A.

După cum observăm, argumentele pentru o cotă unică se referă numai la aspectele tehnice, fiind neglijat interesul consumatorului şi cel de ansamblu al evoluţiei prezente şi viitoare a economiei.

Experienţa ţărilor occidentale învederează că, în perioada iniţială, T.V.A. a fost folosită cu succes ca un instrument în mâna statului de influenţare a modificărilor structurale din economie. Aşa cum am arătat mai sus şi în etapa respectivă de dezvoltare au fost aplicate mai multe cote de impunere. Ţara noastră, aflată într-o etapă de tranziţie la economia de piaţă, în care problema restructurării economice este una din direcţiile importante ale reformei economico-sociale, ţinând seama şi de criza economică - profundă şi complexă -, **credem că are nevoie de mai multe cote de impunere T.V.A.**

Aplicarea unei singure cote generale de impunere, cu un nivel ridicat[2] - de 18%, nu se justifică - credem - deoarece crează numeroase şi grave dificultăţi pentru populaţie, determină o creştere accentuată a preţurilor şi a inflaţiei, alături de alţi factori cu aceleaşi consecinţe nedorite.

În consecinţă, în condiţiile realităţii etapei actuale, faţă de situaţia generală şi priorităţile economico-sociale, **suntem de părere** că ar fi necesară şi urgentă introducerea unei **cote reduse de 2-4%** pentru unele bunuri deosebit de importante în consumul populaţiei şi în dezvoltarea sectorului agricol, separat de cota de 9%, care are o sferă restrânsă de aplicare. Ne gândim, spre exemplu, la alimentele de bază, servicii esenţiale, la îngrăşăminte, întreprinderi noi, unelte şi utilaje agricole şi gospodăreşti, îmbrăcăminte şi încălţăminte pentru copii până la 10 ani, la jucării pentru copii. Cota de 9% la astfel de bunuri afectează o mare parte a populaţiei, mai ales cu venituri mici, prin creşterea de preţuri ce le implică, contribuind

---

1. A se vedea C. Cârlan, *La orizont, Taxa pe valoarea adăugată, T.V.A. Interviu cu Dl. Nicolae Văcăroiu, secretar de stat în Ministerul Economiei şi Finanţelor,* în "Adevărul economic" nr. 35 din 19 - 25.X.1992.
2. " ... mai ales în sectorul bunurilor de investiţii, şi în general în domeniile de vârf" (M. Florescu, *Statul ia totul. Ne îndreptăm către o rată a acumulării de 25%,* în"Capital" nr. 3 din 18 decembrie 1992, p. 6.

Scanned with OKEN Scanner

la diminuarea nivelului de trai. În ce privește îngrășămintele, uneltele și utilajele agricole și gospodărești, cota de 18% este o piedică în procesul de privatizare și de consolidare a producătorilor agricoli individuali, afectând ieșirea din criza profundă ce se manifestă în acest sector important al economiei naționale. De altfel, chiar și în prezent, prețurile la toate bunurile la care ne-am referit sunt foarte mari, în raport cu puterea de cumpărare a marii mase de consumatori, respectiv agricultori.

Cote reduse întâlnim frecvent și în alte state. Spre exemplu: în Polonia se aplică o cotă redusă de 7% pentru unele produse alimentare de bază, îngrășăminte și medicamente[1], în Cehoslovacia, se aplică cota de 5% pentru alimente, servicii esențiale, medicamente și alte bunuri; chiar și în țările membre ale U.E. unde predomină cota de 14-18%, de la 1 ianuarie 1997 se va aplica o taxă de bază de 15%, iar cea de reducere va fi de 5,5%[2] și se studiază posibilitatea creării unei a doua cote de reducere sub 5%[3].

De asemenea, **suntem de părere** că ar fi cazul a se introduce unele **reduceri de cote și în funcție de numărul de salariați**; spre exemplu, pentru societățile comerciale cu mai puțin de 20 salariați. O astfel de măsură ar fi de natură a stimula privatizarea prin formarea de societăți comerciale private mici, la care este suficient un capital redus, posibil de constituit în condițiile social-economice ale țării noastre. Totodată, prin măsura propusă s-ar stimula investițiile în producție și servicii, unde sectorul privat se dezvoltă foarte încet.

2.11. SCUTIRILE DE PLATĂ T.V.A.

Un număr important de bunuri și servicii, rezultate din activitățile specifice efectuate în țară sau provenite din import sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată. În același timp, legislația T.V.A. instituie cota T.V.A. de "zero", ceea ce practic, echivalează tot cu o scutire.

---

1. A se vedea J. Fiszer, *Taxation of foreign investment in Poland*, în "Central and East European Tax Reports" din Amsterdam, nr. 4/1992, p. 12.
2. A se vedea, *Tax News Service*, Amsterdam, nr. 13/1992, p. 199.
3. *Economistul*, nr. 245 din 20 - 23 noiembrie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

I. Sistemul de scutiri

2.11.1. Bunuri şi servicii din ţară

2.11.1.1. Sunt scutite, printre altele:

a) unităţi sanitare şi de asistenţă socială (spitale, sanatorii, policlinici, etc.);

b) unităţi de ştiinţă şi învăţământ, cultură şi sport, cercetare ştiinţifică şi dezvoltare tehnologică;

c) persoane fizice care prestează muncă la domiciliu;

d) liber - profesioniştii autorizaţi, care îşi desfăşoară activitatea individual;

e) gospodăriile agricole individuale şi asociaţiile de tip privat ale acestora;

f) organizaţiile de nevăzători, asociaţiile persoanelor handicapate;

g) cantinele, cu excepţia celor care funcţionează cu regim de alimentaţie publică;

h)1. casele de economii, fondurile de plasament, casele de ajutor reciproc, cooperativele de credit şi alte asociaţii de credit, casele de schimb valutar;

h)2. societăţile comerciale pe acţiuni de intermediere de valori mobiliare, cum sunt: acţiunile, obligaţiunile, titlurile şi înscrisurile de stat, precum şi alte instrumente financiare derivate;

h)3. alte persoane juridice autorizate să efectueze operaţiuni financiare sau cu instrumente financiare;

h)4. societăţile de asigurare şi/sau reasigurare, inclusiv cele de intermediere în astfel de activităţi;

h)5. regiile autonome: "Loteria Naţioanlă", "Monitorul Oficial", "Imprimeria Băncii Naţioanle a României", "Imprimeria Naţională";

h)6. Banca Naţională a României, pentru operaţiunile prevăzute la cap. III din Statutul Băncii Naţionale a României, aprobat prin Legea nr. 34/1991; societăţile bancare, pentru operaţiunile prevăzute la art. 15 - 24 din Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară[1];

i) aportul de bunuri şi servicii la capitalul social al societăţilor comerciale;

---

1. Pct. h)6. a fost introdus prin O.G. nr. 2/1996, în M.Of. nr. 19 din 26 ianuarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

j) operaţiunile care intră în sfera de aplicare a impozitului pe spectacole, a impozitului pe veniturile din activitatea de taximetrie şi a taxelor pentru acordarea licenţelor în vederea practicării jocurilor de noroc;

k) produse şi servicii, dintre care menţionăm câteva foarte importante pentru consumul populaţiei, cum sunt: combustibil, energie electrică şi termică pentru consum casnic etc[1];

l) arendările de pământ şi închirierile de clădiri şi utilaje de întrebuinţare agricolă;

m) activităţile agenţilor economici precum şi cele care îndeplinesc condiţiile unei activităţi economice desfăşurate de asociaţiile, organizaţiile, instituţiile publice şi alte persoane juridice, care nu se cuprind în sfera de aplicare a T.V.A. (art. 3 O.G. nr. 3/1992, cu o cifră de afaceri declarată organului fiscal competent sau, după caz, realizată, de până la 50 milioane lei anual.

Enumerarea de mai sus este **exemplificativă**, lucrarea de faţă neavând scopul de a face o prezentare exhaustivă a prevederilor legale.

2.11.1.2. În presă, îndeosebi în cea de specialitate, s-au semnalat unele cazuri când T.V.A. devine **factor de discriminare** prin sistemul scutirilor pe produs sau pe agenţi economici. Un astfel de caz de discriminare la nivel naţional, cu efecte foarte mari, afectând un sector important este agricultura de la care se speră o redresare rapidă, care să asigure securitatea alimentară a ţării şi, de ce nu, chiar stabilitatea economică. Autorul[2] susţine că "discriminarea provine din aceea că persoanele juridice au posibilitatea de deducere a T.V.A. plătită furnizorilor de materiale şi servicii, iar persoanele fizice şi asociaţiile familiale trebuie să suporte pe costuri T.V.A.

---

1. Iată "Lista produselor şi serviciilor scutite de plata taxei pe valoarea adăugată", anexă la O.G. nr. 3/1992 (republicată în M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995):

1. Pâine, grâu şi orz.

2. Combustibil pentru consum casnic: lemne de foc, cărbuni, combustibil tip M, tip P şi lichid uşor pentru calorifer, gaz petrolier lichefiat şi gaze naturale;

3. Energie electrică pentru consum casnic.

4. Energie termică pentru consum casnic.

5. Prestări de servicii de salubritate, deratizare, dezinsecţie, apă şi canalizare.

6. Proteze şi produse ortopedice.

7. Transportul în comun urban de călători, inclusiv cel care parcurge şi o distanţă în afara urbanului, dacă se practică tarife stabilite în condiţiile transportului urban de călători, precum şi transportul fluvial al localnicilor din Deltă şi pe relaţiile Orşova - Moldova Nouă, Brăila - Hârşova, Galaţi - Gringu.

2. G. Patache, *T.V.A. = factor de discriminare în agricultură*, în revista "Tribuna Economică" nr. 49 din 10 decembrie 1993, p. 15.

Scanned with OKEN Scanner

plătită pentru aceleaşi materiale şi servicii"[1]. Cu uşurinţă se deduce că cei din urmă, producătorii individuali, vor avea costurile pe unitatea de suprafaţă cu 18% mai mari decât persoanele juridice. Am evocat acest caz, deoarece se referă la o problemă de fond cu consecinţe deosebite, ţinând seama că agricultura se face în proporţie de cca. 45% de către producătorii individuali şi asociaţii familiale.

Credem că specialiştii de la Ministerul Finanţelor au reţinut problema şi vor propune Guvernului să promoveze o iniţiativă legislativă care să elimine discriminarea.

2.11.2. Bunuri şi servicii din import

Prin Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 au fost prevăzute trei categorii de bunuri şi servicii scutite de T.V.A. Pe baza experienţei dobândite în aplicarea legislaţiei T.V.A., sfera bunurilor şi serviciilor din import scutite a fost extinsă, astfel încât, în prezent, acestea cuprind:

a) bunurile din import care, prin lege sau hotărâri ale Guvernului, sunt scutite de taxe vamale;

b) maşinile, utilajele, instalaţiile, echipamentele şi mijloacele de transport din import necesare investiţiilor, constituite ca aport în natură sau achiziţionate din aportul în numerar al investitorilor străini la capitalul social ori la majorarea acestuia;

c) mărfurile importate şi comercializate în regim de duty-free, precum şi prin magazinele pentru servirea în exclusivitate a reprezentanţelor diplomatice şi a personalului acestora;

d) bunurile introduse în ţară fără plata taxelor vamale, potrivit regimului vamal aplicabil persoanelor fizice;

e) bunurile şi serviciile din import provenite sau finanţate direct din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale, precum şi de organizaţii nonprofit şi de caritate, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor;

f) importul de aur al Băncii Naţionale a României;

g) reparaţiile şi transformările la nave şi aeronave româneşti în străinătate;

h) aeronavele civile şi produsele prevăzute în nomenclatorul la Tariful vamal de import al României, provenite din ţările semnatare ale Acordului privind comerţul cu aeronave civile;

1. Se are în vedere că producătorii agricoli se împart în prezent în două mari categorii: persoane juridice şi persoane fizice (producători individuali) şi asociaţii familiale ale persoanelor fizice.

Scanned with OKEN Scanner

i) bunurile din import similare bunurilor din ţară scutite de taxa pe valoarea adăugată conform art. 6 lit. A.i)6 şi i)11 din Ordonanţa nr. 3/1992, adică:

- editarea, tipărirea şi vânzarea de ziare, cu exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. aferentă hârtiei de ziar cumpărată din ţară şi din import, exclusiv activităţile cu caracter de reclamă şi publicitate; editarea , tipărirea şi vânzarea de cărţi şi reviste, exclusiv activităţile cu caracter de reclamă şi publicitate; realizarea şi difuzarea programelor de radio şi televiziune, cu excepţia celor cu caracter de reclamă şi publicitate; editarea, tipărirea şi difuzarea de cupoane nominative de privatizare; producţia de medalii, insigne şi monede;
- produsele şi serviciile importante pentru consumul populaţiei, prevăzute în Anexa Ordonanţei nr. 3/1992, republicată[1];

j) maşinile, utilajele şi echipamentele destinate retehnologizării activităţii Regiei Autonome "Monitorul Oficial", precum şi materiile prime şi materialele specifice acestora, pe bază de cerere aprobată de Ministerul Finanţelor;

k) mijloacele de transport, mărfurile şi alte bunuri provenite din străinătate, care se introduc direct în zonele libere conform art. 13 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere[2];

l) bunurile din import destinate editării şi tipăririi cupoanelor nominative de privatizare.

II. Operaţiuni supuse cotei zero

2.11.3. Cota zero

Aplicarea acestei cote a fost, de asemenea, extinsă ca urmare a experienţei dobândite, pentru a stimula cooperarea economică şi financiară internaţională. Astfel, cota zero se aplică la:

a) exportul de mărfuri şi prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de agenţii economici cu sediul în România;

b) prestările de servicii efectuate de agenţii economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate;

c) transportul internaţional de persoane în şi din străinătate, efectuat de agenţii economici autorizaţi, cu sediul în România;

d) bunurile şi serviciile în favoarea directă a misiunilor diploma-

1. M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.
2. M.Of. nr. 182 din 30 iulie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

tice, a oficiilor consulare şi a reprezentanţelor internaţionale interguvernamentale acreditate în România, precum şi a personalului acestora, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor pe bază de reciprocitate;

e) bunurile cumpărate din expoziţiile organizate în România, precum şi din reţeaua comercială, expediate sau transportate în străinătate de către cumpărătorul care nu are domiciliul sau sediul în România, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor;

f) bunurile şi serviciile destinate realizării unor obiective pe teritoriul României cu finanţare directă asigurată din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale, precum şi de organizaţii nonprofit şi de caritate, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor;

g) materiale, accesorii şi alte bunuri care sunt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere, cu îndeplinirea formalităţilor de export.

La aceste operaţiuni, furnizorii sau prestatorii de servicii au **dreptul de deducere a T.V.A.** aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate.

În general, bunurile şi serviciile sunt cotate zero pentru numeroase motive, din care menţionăm: pentru reducerea impozitelor pe unele importuri şi stimularea exportului; reducerea esenţială a caracterului regresiv al impozitului şi să evite creşterile costului în anumite sectoare ale economiei.

2.12. CREDITUL T.V.A.

2.12.1. Regula generală

Ca normă generală, taxa pe valoarea adăugată primită pentru livrările de bunuri şi servicii impozabile este redusă cu T.V.A. plătită pentru achiziţii şi importuri necesare la activităţile (operaţiunile) supuse taxei.

Cu alte cuvinte, un subiect impozabil care este obligat să aplice T.V.A. este îndreptăţit să ceară o deducere (un credit) de taxă pentru el a taxei plătite, adică a T.V.A. deductibilă.

În ţara noastră, contribuabilii au dreptul la deducerea taxei aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate, numai dacă sunt destinate realizării de:

a) operaţiuni supuse T.V.A. (adică cele la care se aplică cotele de 18%, 9% şi cota zero);

b) bunuri şi servicii scutite de taxă pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere (spre exemplu,

Scanned with OKEN Scanner

art. 6 lit. A i)6 şi i)11 alin. 2 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată);

c) acţiuni de sponsorizare, reclamă şi publicitate, precum şi pentru alte acţiuni prevăzute în legi, cu respectarea plafoanelor şi destinaţiilor prevăzute de acestea. Norma de trimitere se referă, în special, la legile bugetare anuale care cuprind astfel de prevederi.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat **se stabileşte**, în mod concret, ca diferenţă între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate şi serviciile prestate şi a taxei aferentă intrărilor, dedusă în cele trei situaţii menţionate (lit. a-c)[1].

Diferenţa de taxă în plus sau în minus se regularizează pe bază de deconturi ale contribuabililor.

2.12.2. Scutiri parţiale

Subiecţii impunerii efectuând atât livrări impozabile, cât şi din cele scutite, vor putea recupera numai T.V.A. plătită pentru achiziţii de bunuri şi servicii având una din cele trei destinaţii menţioante (par. 12.1).

În caz că subiectul impozabil va dovedi că toate bunurile şi serviciile achiziţionate (cumpărate) au fost utilizate în scopul celor trei destinaţii (par. 12.1) dreptul de deducere (credit) pentru T.V.A. plătită va fi integral acordat (recunoscut). Dacă bunurile sau serviciile cumpărate sunt utilizate atât pentru cele trei destinaţii, cât şi alte operaţiuni exonerate (scutite), taxa plătită la aprovizionarea creditabilă se calculează în raport de participarea bunurilor sau serviciilor respective, la realizarea operaţiunilor având cele 3 destinaţii.

2.12.3. Modalitatea şi termenul de recuperare

Legislaţia T.V.A. prevede două modalităţi pentru realizarea dreptului de deducere, cu termene distincte, astfel:

1) prin **reţinerea**, din suma reprezentând T.V.A. cuprinsă în facturile sau documentele înlocuitoare emise de agentul economic, a taxelor aferente bunurilor şi serviciilor achiziţionate. În cadrul acestei modalităţi, deducerea (reţinerea) are loc lunar, până la data de 25 a lunii următoare;

2) prin **rambursarea** de către organul fiscal a sumei reprezentând diferenţa în minus dintre T.V.A. aferentă intrărilor şi T.V.A. facturată de agentul economic pentru livrările de bunuri sau serviciile prestate. Ram-

1. Art. 20 alin. 2 din O.G. nr. 3/1992, republicată.

Scanned with OKEN Scanner

bursarea diferenţei de taxă se efectuează la cererea agentului economici, pe baza documentaţiei stabilite de Ministerul Finanţelor şi a verificărilor efectuate de către organele fiscale teritoriale, la termenele fixate prin hotărâre a Guvernului, diferenţiate în funcţie de natura operaţiunilor şi de suma minimă de rambursat[1].

2.13. OBLIGAŢII ADMINISTRATIVE

2.13.1. Înregistrarea

Legislaţiile T.V.A. din ţările care aplică acest impozit prevăd obligaţia de înregistrare la organele fiscale a contribuabililor. În ţara noastră, de asemenea, se prevede că toţi subiecţii impozabili trebuie să se **înregistreze** la autorităţile fiscale locale, depunând o declaraţie de înregistrare, în termen de 15 zile de la data începerii activităţii sau a modificării condiţiilor de exercitare a acesteia. De asemenea, subiecţii impozabili au obligaţia de a solicita organului fiscal **scoaterea din evidenţă** ca plătitori de T.V.A., în termen de 15 zile de la data actului legal care consemnează situaţia respectivă[2].

2.13.2. Evidenţa contabilă

În acelaşi timp, persoanele obligate la plata T.V.A. au îndatorirea să ţină evidenţa operaţiunilor privind T.V.A. prin organizarea şi conducerea evidenţei contabile, potrivit normelor legale[3], care să permită determinarea sumei impozabile şi T.V.A. pentru livrările sau serviciile efectuate, precum şi a T.V.A. deductibilă aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate.

2.13.3. Facturi fiscale

Pentru a se putea determina corect şi la zi, precum şi pentru a se ţine evidenţa T.V.A., legislaţia prevede următoarele obligaţii:

a) subiecţii impunerii sunt obligaţi să consemneze livrările de bunuri şi prestările de servicii în facturi sau în documente legal aprobate şi să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări sau prestări

1. Art. 23 din O.G. nr. 3/1992 şi pct. 10.8. lit. B din Normele aprobate prin H.G. nr. 809/1995.
2. Art. 25 lit. A din O.G. nr. 3/1992.
3. Legea contabilităţii (nr. 82/1991) şi normele de aplicare , în M.Of. nr. 265 din 27 decembrie 1991 şi, respectiv, M. Of. nr. 303 din 22 decembrie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 2 milioane lei, la documentele de mai sus se anexează şi copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe o factură sau pe un document legal aprobat esta datorată bugetului de stat chiar dacă operaţiunea în cauză nu este impozabilă sau dacă emitentul nu este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) agenţii economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligaţi să solicite de la furnizori sau prestatori facturi sau documente legal aprobate pentru toate bunurile şi serviciile achiziţionate şi să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 2 milioane lei, să solicite copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;

c) agenţii economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată **sunt scutiţi de obligaţia emiterii** de facturi, sau, după caz, a chitanţei fiscale în cazul următoarelor operaţiuni:

c1) transport cu taximetre, precum şi transport de persoane pe bază de bilete de călătorie şi abonamente;

c2) vânzări de bunuri şi prestări de servicii pentru populaţie pe bază de documente fără nominalizări privind cumpărătorul;

c3) vânzări de bunuri şi prestări de servicii consemnate în documentele specifice aprobate prin hotărâre a Guvernului;

d) importatorii sunt obligaţi să întocmească **declaraţie vamală** de import şi să determine, potrivit legii, valoarea în vamă, taxele vamale, alte taxe şi accizele datorate de aceştia şi, pe baza acestora, să calculeze taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

2.13.4. Deconturi T.V.A.

Pentru informarea organelor fiscale locale, subiecţii impozabili au obligaţia să întocmească şi să depună la acestea, lunar, până la data de 25 a lunii următoare, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanţelor, deconturi privind suma impozabilă şi taxa exigibilă[1].

De asemenea, contribuabilii trebuie să furnizeze organelor fiscale, până la data de 15 august a fiecărui an, **informaţii** referitoare la operaţiunile impozabile prevăzute pentru anul următor.

Pe baza acestor documente şi informaţii, precum şi a verificărilor

1. Art. 25 lit. C din O.G. nr. 3/1992, republicată.

Scanned with OKEN Scanner

efectuate, organele fiscale urmăresc corecta determinare şi plata la termen a T.V.A.

2.13.5. Plata

Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată, contribuabilii au următoarele obligaţii:

a) să achite taxa datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare, prin virament, cec sau numerar, la organul fiscal competent sau la băncile comerciale, după caz;

b) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import la organul vamal, conform regimului în vigoare privind plata taxelor vamale.

Ministerul Finanţelor poate aproba ca taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor de maşini şi utilaje tehnologice destinate investiţiilor productive, precum şi materiilor prime şi materialelor destinate producţiei, să fie inclusă în decontul lunar şi supusă aceloraşi reglementări ca şi taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate şi serviciilor prestate. Aprobarea se dă anual, la cererea importatorilor.

Ministerul Finanţelor are competenţa de a stabili prin norme metodologice condiţiile în care taxa pe valoarea adăugată pentru aceste categorii de bunuri poate fi inclusă în decontul lunar;

c) în caz de încetare a activităţii, să achite taxa datorată bugetului de stat, concomitent cu cererea înaintată organului fiscal pentru scoaterea din evidenţă ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Pentru neplata integrală sau a unei diferenţe din T.V.A. în termenul stabilit, **cota majorării de întârziere** este cea stabilită de lege în acest sens[1].

2.13.6. Controlul fiscal

Dacă T.V.A. nu a fost determinată corect, conform art. 32 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, organele fiscale vor întocmi un **act de stabilire estimativă** a sumei datorate. Contribuabilul trebuie să plătească suma stabilită în termen de 7 zile de la data actului de constatare, împreună cu majorările de întârziere aferente.

O caracteristică a actelor emise de organele de specialitate ale

1. O.G. nr. 34/1995, în M.Of. nr. 202 din 31 august 1995 - este 0,12% pe zi de întârziere.

Scanned with OKEN Scanner

Ministerului Finanţelor pentru constatarea obligaţiilor de plată privind T.V.A. este faptul că ele **constituie titluri executorii** şi se pun în executare de către băncile comerciale la care subiecţii impozitului au contul bancar, fără a fi necesară acceptarea debitorilor, titulari ai conturilor[1].

2.13.7. Prescripţia

Legislaţia T.V.A. prevede că termenul de prescripţie extinctivă a drepturilor bugetului de stat sau ale contribuabilului este de 5 ani de la data prevăzută pentru exercitarea lor.

Prin această dispoziţie legală se asigură, în sfârşit, un tratament uniform atât pentru stat, cât şi pentru contribuabili, indiferent că este vorba de stabilirea T.V.A. pe trecut sau pentru executarea silită.

De altfel, pentru alte impozite, termenul de prescripţie a drepturilor bugetului de stat este, în general, de 3 ani[2], iar termenul de prescripţie pentru executarea silită este **de 5 ani**[3].

2.13.8. Infracţiuni şi contravenţii

Nerespectarea obligaţiilor plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată cu privire la înregistrarea la organele fiscale, întocmirea documentelor privind transferul proprietăţii bunurilor şi prestărilor de servicii, evidenţa operaţiunilor şi plata taxei datorate, prevăzute de art. 25 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 se sancţionează conform Legii pentru combaterea evaziunii fiscale[4].

Trimiterea la Legea pentru combaterea evaziunii fiscale este prima dată utilizată de legislaţia fiscală[5]. În acest fel nu se mai aplică, fiind înlocuite, prevederile art. 36 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, care stabilea , în formă anterioară contravenţii specifice T.V.A., ci normele cuprinse în Legea nr. 87/1994 referitoare la combaterea evaziunii fiscale.

Aparent este vorba de o normă obişnuită de trimitere, pentru considerente de tehnică legislativă simplificată. În realitate norma de trimitere de faţă înseamnă, în principal, **o înăsprire importantă a regimu-**

---

1. Art. 35 din O.G. nr. 3/1992, republicată în M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.
2. Spre exemplu, în cazul impozitului pe veniturile populaţiei (Decret nr. 153/1954).
3. O.G. nr. 11/1996, în M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.
4. Legea nr. 87/1994, în M.Of. nr. 299 din 24 octombrie 1994.
5. Art. 36 din O.G. nr. 3/1992, republicată, modificat prin O.G. nr. 9/1995, în M.Of. nr. 20 din 31 ianuarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

lui sancţionator. În primul rând pentru că Legea pentru combaterea evaziunii fiscale prevede nu numai contravenţii, cum stabilea art. 36 a Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992, în forma anterioară modificării din 1995, ci şi un număr de 7 infracţiuni, sancţionate cu pedepse de la 3 luni la 8 ani închisoare (unele alternativ şi cu amendă penală de la 200.000 lei la 10.000.000 lei). În al doilea rând, însăşi numărul contravenţiilor a sporit, de la patru la unsprezece, cuantumul amenzilor a crescut şi el pentru fiecare contravenţie în parte, iar sfera organelor de constatare a contravenţiilor şi de aplicare a amenzilor s-a lărgit, cuprinzând atât organele Ministerului Finanţelor, cât şi "alte organe împuternicite de lege"[1]. Printre aceste alte organe împuternicite, vom include, desigur şi cele ale Curţii de Conturi[2].

Opinăm pentru extinderea, cât mai curând posibil, a acestui procedeu legislativ, de trimitere la legea pentru combaterea evaziunii fiscale şi în cazul altor impozite şi taxe, cum ar fi, spre exemplu, impozitul pe profit, accizele, taxele vamale, etc. În acest fel s-ar ajunge, în sfârşit, la un **regim sancţionator unitar** în domeniul fiscal şi la un început de iniţiere a unui mult aşteptat cod de procedură fiscală, pentru care -aşa cum am mai arătat - militäm de mulţi ani[3].

Regimul sancţionator, fiind unul din componentele procedurii fiscale, va fi examinat distinct. Ca atare, pentru motive de sistematizare şi evitare de repetări supărătoare, nu vom include în acest loc tratarea răspunderii juridice pentru nerespecatrea obligaţiilor ce le revin contribuabililor care datorează T.V.A.

2.13.9. Căi de atac

2.13.9.1. Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 prevedea numai două căi de atac de natură administrativă. Prin Ordonanţa Guvernului nr. 22/1995[4] s-a dispus modificarea Ordonanţei nr. 3/1992, fiind introduse încă două căi de atac, de data asta de **natură judiciară**. Astfel, în prezent avem **patru căi de atac**, după cum urmează:

a) contestaţiile privind stabilirea taxei pe valoarea adăugată, a majorărilor de întârziere şi a amenzilor se depun în termen de 30 de zile de la data înştiinţării agentului economic şi se rezolvă de către direcţia

1. Art. 20 din Legea nr. 87/1994.
2. Legea nr. 94/1992.
3. A se vedea I. Condor, *Particularităţile raporturilor juridice, ale titlurilor de creanţă şi ale jurisdicţiei în domeniul fiscal*, în "Revista română de drept" nr. 7/1983, p. 10.
4. M.Of. nr. 190 din 21 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz, în cel mult 30 de zile de la înregistrare;

b) împotriva deciziei date se poate face **plângere** în termen de 40 de zile la Ministerul Finanţelor, care este obligat să se pronunţe printr-o decizie motivată, în termen de 60 de zile de la înregistrare;

c) decizia Ministerului Finanţelor poate fi **contestată** la Curtea de Apel în a cărei rază teritorială agentul economic îşi are sediul;

d) împotriva hotărârii Curţii de Apel se poate face **recurs** la Curtea Supremă de Justiţie, în termen de 15 zile de la comunicare.

13.9.2. Contestaţiile cu privire la stabilirea taxei pe valoarea adăugată sunt supuse unei **taxe de timbru** de 2% din suma contestată. Taxa de timbru nu poate fi mai mică de 10.000 lei.

Plângerile se timbrează cu jumătate din taxa plătită la contestaţii.

În vederea calculării taxei de timbru, agenţii economici sunt obligaţi să specifice în scris cuantumul sumei contestate. În situaţia admiterii integrale sau parţiale a contestaţiei sau plângerii, taxa de timbru **se restituie** proporţional cu reducerea sumei contestate.

De asemenea, **de lege lata, Curtea de Conturi** are în competenţa sa, potrivit legii sale de organizare şi funcţionare, dreptul de control asupra modului de determinare şi plată în termenul legal a sumelor cuvenite statului şi autorităţilor administrativ-teritoriale. În acelaşi timp are dreptul şi obligaţia de a dispune, prin instanţele de judecată ale Curţii de Conturi, virarea la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat sau bugetelor locale, după caz, a impozitelor, taxelor şi celorlalte sume datorate statului sau autorităţilor administrativ-teritoriale şi a majorărilor de întârziere sau, după caz, a dobânzilor aferente acestora[1]. Deci, instanţele de judecată ale Curţii de Conturi sunt învestite cu **competenţa materială** de a stabili şi dispune virarea la bugetele publice respective a sumelor de orice natură, datorate statului sau autorităţilor publice locale[2], inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

---

1. Art. 77 alin. 3 din Legea nr. 94/1992, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
2. Vezi, I. Condor, *Procedurile de control şi jurisdicţie ale Curţii de Conturi*, în "Buletin informativ" nr. 3/1993, p. 10 - 16, editat de Curtea de Conturi.

Scanned with OKEN Scanner

3.ACCIZELE

3.1. Cadrul general

Ca o categorie a impozitelor de consumaţie, **impozitele speciale de consumaţie** au un rol şi forme diferite de la o ţară la alta, în contrast cu impozitele generale de consumaţie - cum este T.V.A. - care au multiple trăsături şi reglementări comune în statele care le aplică[1]. În general, taxele speciale de consumaţie se aplică în asociere cu cele generale de consumaţie[2].

O reglementare mai completă şi o frecvenţă mai mare o deţin impozitele generale de consumaţie cum este cazul taxei pe valoarea adăugată. De altfel şi în România, ponderea accizelor nu este prea mare în cadrul veniturilor fiscale. Astfel, în bugetul de stat pe anul 1994 au reprezentat 6,148% (adică 568.597.000 mii lei din 9.248.296.000 mii lei - rectificat), iar în anul 1995 doar 5,079% (adică 733.151.000 mii lei din 14.433.530.000 mii lei - rectificat).

În ţara noastră, categoria impozitelor speciale de consumaţie a premers categoriei impozitelor generale de consumaţie. Astfel, impozitele speciale de consumaţie au fost introduse în noiembrie 1991, prin Hotărârea Guvernului nr. 779/1991, pe când impozitele generale de consumaţie, reprezentate prin T.V.A. se aplică numai de la 1 iulie 1993, aşa cum s-a arătat în cele de mai sus. Este interesant că, la început, impozitele speciale de consumaţie au fost introduse cu caracter complementar faţă de impozitul pe circulaţia mărfurilor. Reglementarea din Hotărârea Guvernului nr. 779/1991 a suferit mai multe modificări în anii 1992 şi 1993.

O reglementare complexă şi distinctă a impozitelor speciale s-a introdus numai de la 1 iulie 1993, prin Legea nr. 42/1993[3], care a abrogat dispoziţiile legale anterioare în materie. Această lege reglementează **două forme ale impozitelor speciale de consumaţie** şi anume: accizele la unele produse din import şi din ţară şi impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale. În mod succint şi pentru scopuri practice, se utilizează noţiunea de "accize" pentru ambele forme de impozite speciale de con-

1. I. Condor, *Consideraţii privind impozitele speciale de consumaţie*, în revista "Impozite şi taxe" nr. 5/1995, p. 40.
2. G. Scripcariu, *Forme moderne de aşezare a impozitelor speciale pe consumaţie sub formă de accize*, în "Impozite şi taxe" nr. 3 - 4/1995, p. 84.
3. Lege privind accizele la produsele din import şi din ţară, precum şi impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, în M.Of. nr. 144 din 1 iulie 1993, republicată în M.Of. nr. 286 din 11 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

sumaţie. De altfel, însăşi Legea nr. 42/1993 prevede, în art. 1, instituirea de "taxe speciale de consumaţie denumite în continuare accize". Cu toate acestea, legea respectivă reglementează, în capitole distincte, cele două forme de impozite (taxe) speciale de consumaţie; astfel, în Capitulul I sunt reglementate "Accizele", iar în Capitolul II - "Impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gaze naturale". În ce priveşte procedura de stabilire, plată şi urmărire, legea cuprinde dispoziţii comune, într-un capitol distinct (Capitolul III). Le vom trata, în consecinţă, pentru a facilita expunerea în structura de mai sus a Legii nr. 42/1993.

Specific ambelor forme de impozite speciale de consumaţie este faptul că ele **se datorează într-o singură fază a circuitului economic**, respectiv de către producători, importatori sau achizitori, **iar cotele sau sumele fixe, după caz, sunt unice** atât pentru produsele realizate la intern, cât şi pentru cele din import. Observăm o deosebire esenţială faţă de T.V.A., examinată mai sus, care se aplică la fiecare stadiu (fază) a circuitului economic.

Este de reţinut că accizele preced taxa pe valoarea adăugată, fiind deci incluse în baza de impozitare a T.V.A.

3.2. ACCIZELE

3.2.1. Subiecţii impunerii

Ca regulă generală, accizele se datorează de către producătorii, importatorii sau achizitorii produselor prevăzute în "Lista taxelor speciale de consumaţie (accize) pentru produsele din import şi din ţară", care formează Anexa nr. 1 a Legii nr. 42/1993. În mod practic, subiecţi ai impunerii pot fi deci agenţii economici persoane juridice, asociaţiile familiale şi persoanele fizice autorizate, care produc, importă sau comercializează produsele prevăzute în lista menţionată.

În ce priveşte **agenţii economici** persoane juridice, aceştia pot fi regii autonome, societăţi comerciale, societăţi agricole private, alte societăţi comerciale, inclusiv cele cu participare străină.

Legea nr. 42/1993 prevede şi unele **derogări** de la regula generală examinată mai sus, când **producătorii sau importatorii nu sunt ei înşişi subiecţi ai impunerii.**

Astfel, când agenţii economici menţionaţi mai sus, cumpără de la **producători individuali** produse de natura celor la care se aplică accize, în vederea comercializării, subiecţi ai impunerii sunt agenţii economici

Scanned with OKEN Scanner

cumpărători şi nu producătorii individuali[1].

De asemenea, dacă **bunurile sunt introduse în ţară de persoane fizice neânregistrate ca agenţi economici, dar sunt comercializate prin agenţi economici**, inclusiv bunurile în stare nouă amanetate de către persoanele fizice, care au devenit proprietatea caselor de amanet, subiecţi ai impunerii vor fi agenţii economici cumpărători ai produselor importate şi nu persoanele fizice importatoare[2].

Pentru **alcoolul obţinut în sistem de prestări de servicii prin procesarea materiilor prime aduse din import sau din ţară de către persoane fizice sau juridice**, contribuabil este agentul economic care efectuează procesarea.

3.2.2. Obiectul accizelor şi cotele de impunere

Produsele pentru care se aplică accize şi cotele de impunere aferente acestora sunt prevăzute în "Lista taxelor speciale de consumaţie (accize) pentru produsele din import şi din ţară", care constituie Anexa 1 a Legii nr. 42/1993[3].

Iată produsele sau grupele de produse şi cota de impunere prevăzute în lista menţionată:

Nr. crt.	Denumirea produsului sau a grupei de produs	Cota %
1.	Alcool*	50
2.	Ţuică şi rachiuri naturale	50
3.	Vinuri	20
4.	Băuturi spirtoase, inclusiv lichioruri şi băuturi obţinute prin distilare de cereale	100
	din care:	
	- whisky, gin, rom şi rachiuri din trestie de zahăr	150
5.	Băuturi pe bază de vin	115
	din care:	
	- coniac	150
	- şampanie	115

1. Art. 2 alin. 1 din Legea nr. 42/1993, republicată.
2. Art. 3 din Legea nr. 42/1993, republicată.
3. Înlocuită cu Anexa la Legea nr. 22/1994, în M.Of. nr. 102 din 21 aprilie 1994, şi O.G. nr. 22/1995.

* Exclusiv alcool etilic de sinteză tip M.S. şi I.S.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea produsului sau a grupei de produs	Cota %
	- vin spumos şi vermut	45
	- vin spumant	80
6.	Bere	55
	din care:	
	- bere ambalată în cutii metalice sau în sticle sub 0,5 l	70
7.	Cafea, inclusiv cafea cu înlocuitori	80
8.	Cafea solubilă	80
9.	Ţigarete de calitate superioară	12 ECU/1000 ţigarete
10.	Ţigarete de calitate medie	2,75 ECU/1000 ţigarete
11.	Ţigarete de calitate inferioară	1 ECU/1000 ţigarete
	- produse din tutun	115
12.	Confecţii din blănuri naturale(cu excepţia celor de iepure, oaie, capră)	50
13.	Mobillier sculptat	50
14.	Articole din cristal	50
15.	Bijuterii de aur şi platină, exclusiv verighete	20
16.	Benzină premium, regular şi normală	15
17.	Benzină fără plumb	13,5
18.	Motorină auto (combustibil pentru motoare Diesel)	6
19.	Autoturisme de oraş (inclusiv din import, rulate) cu capacitatea cilindrică a motorului peste 1.800 cmc.	50
20.	Produse de parfumerie	20
21.	Aparate video de înregistrat sau de reprodus, chiar încorporând un receptor de semnale videofonice; combine audio	40
22.	Dublu radiocasetofoane cu redare de pe bandă magnetică sau compact-disc	40
23.	Cameră video	50
24.	Cuptoare cu microunde	50
25.	Motociclete, scutere şi miniscutere	30
26.	Aparate foto	20
27.	Aparat terminal telefonic individual tip "Cordless"	20
28.	Aparat terminal telefonic tip "Cordless" cu automat de răspuns încorporat	30
29.	Aparate pentru condiţionat aer, de perete sau de ferestre, formând un singur corp	20

Scanned with OKEN Scanner

NOTĂ

- La poziţiile 1 - 8 inclusiv, baza de aplicare a cotelor pentru produsele din **import** cuprinde şi valoarea ambalajelor.

- Pentru calculul accizelor de la poziţiile 9 - 11, Ministerul Finanţelor va face, din punct de vedere fiscal, **încadrarea în grupele** respective[1].

- Accizele prevăzute la poziţiile 16 -18 se calculează şi se datorează numai pentru carburanţi auto.

Observăm că pentru produsele sau grupele de produse de la poz. 1-15 şi 19 - 29, nivelul procentual al cotelor de impunere este foarte variat, după cum urmează: 20%, 30%, 40%, 45%, 50%, 55%, 70%, 80%, 100%, 115%, 150%, iar la ţigarete au fost stabilite în ECU. Pentru carburanţi auto, poz. 16 - 18 din listă, cotele de impunere sunt stabilite între 6% - 15%. **Suntem de părere** că la poz. 12 - 14 şi 21 - 29 ar fi indicată o cotă redusă cu 50%, ţinând seama de puterea de cumpărare limitată a populaţiei. Remarcăm însă exonerarea de la impunere a verighetelor, măsură pentru care insistăm de mai mult timp[2].

3.2.3. Baza impozabilă

Accizele se calculează o singură dată, dacă legea nu prevede altfel, prin aplicarea cotelor procentuale menţionate, asupra bazei de impozitare, care reprezintă:

a) în cazul produselor din producţia internă - contravaloarea bunurilor livrate, exclusiv accizele, şi anume costurile plus profitul agenţilor economici producători şi, respectiv, preţurile de achiziţie negociate între părţi în cazul agenţilor economici care achiziţionează de la producătorii agricoli şi individuali produse în scopul comercializării;

- pentru **alcoolul** obţinut în sistem de prestări servicii - preţul practicat de unitatea prestatoare, şi anume costurile plus profitul aferent alcoolului din producţia proprie, comercializat ca atare;

b) pentru **produsele din import** - valoarea în vamă stabilită potrivit legii, la care se adaugă taxele vamale şi alte taxe speciale stabilite, potrivit legii, la importul unor categorii de produse;

c) pentru bunurile introduse în ţară de persoanele fizice neînregistrate ca agenţi economici, dar comercializate prin agenţi economici - contravaloarea ce se cuvine deponentului pentru bunurile vândute;

- **pentru bunurile în stare nouă**, amanetate de către persoanele

1. Ordinul Ministerului Finanţelor nr. 444/1994, în M.Of. nr. 102 din 21 aprilie 1994.
2. I. Condor, *loc. cit.*, p. 41.

Scanned with OKEN Scanner

fizice şi devenite proprietatea caselor de amanet - contravaloarea încasată de casa de amanet la vânzarea bunurilor respective, exclusiv accizele.

Pentru **ţigarete**, accizele se calculează în anexa nr. 1 prin aplicarea sumelor fixe/U.M., prevăzute în anexa nr. 1 la lege, asupra cantităţilor produse sau importate.

Pentru **vinul, ţuica şi rachiurile naturale** livrate în stare vărsată de către producătorii agenţilor economici, în scopul utilizării ca materie primă pentru obţinerea unor produse de natura celor prevăzute în Anexa nr. 1 la Legea nr. 42/1993, accizele se calculează şi se datorează o singură dată, numai la produsele finite rezultate din prelucrare, prin aplicarea cotelor procentuale asupra valorii produselor respective, exprimate în preţurile de vânzare ale acestora, exclusiv accizele.

3.2.4. Facilităţi fiscale

Pentru vinul, ţuica şi rachiurile naturale livrate în stare vărsată, provenite din import şi utilizate ca materie primă, agenţii economici prelucrători pot solicita **restituirea accizelor** plătite în vamă, pe bază de cerere şi a documentelor justificative (declaraţia vamală de import, documentul ce atestă plata accizei în vamă, documente care atestă cantităţile prelucrate, reţelele de fabricaţie, inclusiv consumurile specifice).

Restituirea poate fi solicitată în termen de 20 de zile de la livrarea produselor rezultate din prelucrare, numai după o analiză temeinică a documentelor justificative prezentate, efectuată de organele fiscale.

Produsele livrate la export direct sau prin comisionari autorizaţi ca agenţi economici ce îşi desfăşoară activitatea în baza contractelor de comision nu sunt supuse accizelor.

Produsele **importate în regim de tranzit sau import temporar**, atâta timp cât se află în această situaţie, nu sunt supuse accizelor, acestea urmând regimul stabilit la Cap. XI lit. D lit. b), alin. 4 din Normele pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 809/1995, respectiv depunerea, de către importator, a unei garanţii egale cu valoarea accizelor aferent bunurilor importate sau depunerea unei scrisori de garanţie de la o bancă cu sediul în România[1].

1. A se vedea Normele metodologice nr. 5188/1993 emise de Ministerul Finanţelor, în M.Of. nr. 181 din 29 iulie 1993, modificat prin Ordinele Ministerului Finanţelor nr. 1129/1994 (M. Of. nr. 285 din 7 octombrie 1994); 1472/1994 (M. Of. nr. 313 din 10 nov. 1994); 1743/1995 (M.Of. nr. 222 din 27 sept. 1995).

Scanned with OKEN Scanner

Pentru produsele prevăzute în anexa nr. 1 la Legea nr. 42/1993, **cumpărate de la producătorii interni şi revândute la export** de către agenţii economici autorizaţi să efectueze astfel de operaţiuni, facturarea se face la preţuri cu accize, iar valoarea accizelor se evidenţiază distinct în factură.

În această situaţie, exportatorii, pe baza cererii şi a documentelor justificative care atestă exportul şi calculul analitic al accizelor solicitate a fi restituite, pot cere organelor fiscale teritoriale, până la data de 20 a lunii următoare, **restituirea accizelor** aferente produselor finite exportate.

În cazul **produselor returnate de la export şi valorificate în ţară**, agenţii economici au obligaţia de a calcula şi vărsa la bugetul de stat accizele conform prevederilor legale stabilite pentru produsele din ţară.

Pentru exportul de **produse provenite din import se restituie** agenţilor economici exportatori, pe baza documentelor justificative, contravaloarea accizelor plătite în vamă, aferentă cantităţilor exportate.

Autoturismele de oraş, inclusiv rulate, cu capacitatea cilindrică a motorului peste 2.000 cm^3, aduse din import, de către investitori străini, constituite ca aport în natură sau achiziţionate din aportul în numerar al acestora la capitalul social ori la majorarea acestora, nu sunt supuse accizelor.

Produsele intrate în **rezerva de stat** sau rezerva de mobilizare sunt exonerate de la plata accizelor pe perioada de timp cât au acest regim. În caz de scoatere din rezerva de stat sau rezerva de mobilizare, unităţile deţinătoare a acestor stocuri au obligaţia de a calcula şi plăti accizele aferente cu ocazia livrării produselor către beneficiarii cumpărători.

De asemenea **sunt exonerate** de plata accizelor, produsele comercializate **în valută** prin magazinele pentru deservirea în exclusivitate a reprezentanţelor diplomatice şi a personalului acestora, precum şi prin magazinele autorizate, potrivit legii, să comercializeze mărfuri în regim "duty free" sau în sistem cambuză[1].

3.2.5. Exigibilitatea

Accizele se datorează de la **momente diferite**, în raport cu natura tranzacţiilor cu produsele ce fac obiectul acestui impozit special de consumaţie. Acest moment îl reprezintă:

---

1. *Cambuză.* Magazie de alimente pe o navă, amplasată de obicei sub punte pentru a fi ferită de umezeală şi a avea temperatură cât mai constantă. (*Mic dicţionar enciclopedic, Ediţia a II-a, revăzută şi adăugită,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1978, p. 146).

Scanned with OKEN Scanner

a) data efectuării livrării pentru produsele din producţia internă şi, respectiv data efectuării formalităţilor de recepţie a alcoolului rezultat din procesare, la prestatorul de servicii;

b) data efectuării formalităţilor de vămuire pentru importatori;

c) data cumpărării pentru agenţii economici achizitori;

d) data vânzării bunurilor pentru bunurile introduse în ţară de persoanele fizice neânregistrate ca agenţi economici, date pentru comercializare prin agenţi economici.

3.2.6. Practica comunitară

Accizele au, în primul rând, un caracter fiscal, constituind o sursă de venituri publice, însă influenţează în mod nemijlocit mărimea şi nivelul preţurilor şi tarifelor, a cheltuielilor şi programelor sociale.

Accizele se percep în cote specifice, cu corecturi ale tarifului la modificări de preţuri. În acelaşi timp, în Europa occidentală se impozitează în special băuturile alcoolice şi tutunul, ca mijloc de apărare sanitară, fizică şi morală a naţiunii. Aceste particularităţi ale accizelor se pot observa şi din procentele practicate în ţările membre ale Uniunii Europene prezentate în tabelul de mai jos[1]:

Nr. crt.	Ţara	Bere	Vin	Alcool	Ţigări	Benzină
1.	Austria	39	31	43	72	57
2.	Belgia	34	31	69	70	64
3.	Danemarca	49	43	82	87	71
4.	Franţa	21	18	46	75	74
5.	Germania	20	12	64	72	62
6.	Grecia	-	-	-	63	70
7.	Irlanda	53	55	62	74	66
8.	Italia	21	8	29	72	78
9.	Olanda	38	28	82	71	67
10.	Norvegia	55	55	87	-	57
11.	Portugalia	21	7	15	72	68
12.	Spania	13	5	25	45	68
13.	Suedia	41	70	92	-	57
14.	Elveţia	16	6	44	-	61
15.	Anglia	59	35	56	74	64

1. A se vedea, George Scripcariu, *loc. cit.*, p. 84.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul de mai sus scoate în evidenţă afirmaţia anterioară a diversificării cotelor de impunere la cele 15 state enumerate, inclusiv la cele 14 state membre ale Uniunii Europene.

3.3. IMPOZITUL LA ŢIŢEIUL DIN PRODUCŢIA INTERNĂ ŞI GAZELE NATURALE

3.3.1. Caracterizare generală

Potrivit art. 8 din Legea nr. 42/1993, pentru ţiţeiul din producţia internă, gazul metan, gazul de sondă precum şi pentru amestecul de gaze naturale din producţia internă, agenţii economici autorizaţi datorează bugetului de stat impozitul prevăzut în anexa nr. 2 la lege.

3.3.2. Subiecţii impunerii

Pentru ţiţeiul din producţia internă, subiect al impozitului este Regia Autonomă "Petrom".

Pentru gazul metan sau gazul de sondă din producţia internă şi pentru amestecul de gaze din producţia internă, subiecţi ai impunerii sunt sucursalele de distribuţie şi Sucursala de Exploatare a Conductelor Magistrale de Gaze Naturale aparţinând de Regia Autonomă "Romgaz" Mediaş. Pentru gazele de sondă ce se distribuie direct de către Regia Autonomă "Petrom", subiectul impunerii este această regie.

3.3.3. Cota şi baza impozabilă

Impozitul este stabilit în sumă fixă pe unitate de măsură, în "Lista impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale"[1]. Legea nr. 42/1993 prevede competenţa Guvernului de a corecta impozitul, la propunerea Ministerului Finanţelor, în funcţie de modificările intervenite în nivelul preţurilor la import şi al celor cu ridicata. Ca atare, în cele de mai jos vom prezenta Anexa nr. 2 a Legii nr. 42/1993 în raport cu modificările intervenite:

1. Care constituie Anexa nr. 2 la Legea nr. 42/1993, republicată în M.Of. nr. 286 din 11 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea produsului sau grupei de produs	U.M.	Impozit lei/U.M.
1.	Ţiţei din producţia internă	tonă	2.000
2.	Gaz metan, gaz de sondă, precum şi amestecul de gaze naturale din producţia internă livrate consumatorilor finali		
	- pentru Regia autonomă a gazelor naturale "Romgaz" Mediaş	1000 mc.	30.400
	- pentru Regia autonomă a petrolului "Petrom" Bucureşti	1.000 mc.	30.550

Impozitul datorat se determină prin aplicarea sumelor fixe stabilite în Anexa nr. 2 a Legii nr. 42/1993, asupra bazei impozabile, care este constituită din cantităţile (în tone sau m.c., după caz) livrate.

3.3.4. Exigibilitatea

Momentul la care se datorează impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, este momentul livrării produselor respective.

3.3.5. Facilităţi fiscale

Importul de gaze naturale efectuat direct de agenţii economici nu este supus plăţii impozitului.

3.4. PROCEDURA FISCALĂ COMUNĂ

Legea nr. 42/1993 stabileşte norme de procedură fiscală comune în ce priveşte accizele şi impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale.

3.4.1. Stabilirea şi plata accizelor şi a impozitului

Subiecţii impunerii au obligaţia să **calculeze** accizele şi impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, după caz, să le evidenţieze distinct în factură şi **să le verse** la bugetul de stat la termenele sta-

Scanned with OKEN Scanner

bilite, fiind răspunzători de exactitatea calculului şi vărsarea integrală a sumelor datorate.

Plata accizelor şi a impozitului se efectuează lunar până la data de 25 ale lunii următoare, pe baza decontului de impunere, prin virament, CEC sau cu numerar, la organele fiscale teritoriale sau în conturile deschise la bănci şi trezorerii. Pentru produsele din import, accizele se achită la organele vamale, concomitent cu plata taxelor vamale.

În scopul stabilirii corecte a accizelor şi a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale datorate bugetului de stat, agenţii economici au obligaţia să ţină distinct **evidenţa** acestora, potrivit normelor stabilite de Ministerul Finanţelor[1].

De asemenea, agenţii economici au obligaţia de a întocmi şi depune la unităţile fiscale teritoriale unde aceştia îşi au sediul **decontul** de impunere pentru accize sau de impozit la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale potrivit modelului elaborat de Ministerul Finanţelor. Decontul se întocmeşte şi se depune lunar în termen de 25 de zile de la expirarea lunii pentru care se întocmeşte decontul.

3.4.2. Majorări de întârziere

Neplata accizelor sau a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale la termenele stabilite atrage obligaţia calculării **majorărilor de întârziere** pentru fiecare zi de întârziere. Calculul majorărilor de întârziere se face din ziua lucrătoare imediat următoare expirării termenului legal de plată şi până la ziua plăţii accizelor sau a impozitului, inclusiv[2].

Reducerea sau scutirea de plată a majorărilor de întârziere se aprobă numai în cazuri justificate, pe baza cererii depuse de plătitor la unităţile fiscale teritoriale, cereri care se soluţionează potrivit competenţelor aprobate în acest sens. Cererea de reducere sau de scutire a majorărilor de întârziere nu suspendă executarea.

---

1. Norme metodologice nr. 5188 din 19 iulie 1993 privind aşezarea, tehnica de calcul, formularistica, evidenţa şi vărsarea la bugetul de stat a accizelor la produselor din import şi din ţară, precum şi a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, în M.Of. nr. 181 din 29 iulie 1993. Anexele nr. 1 şi 7 oct. 1994. De asemenea, normele au fost modificate prin Ordinul nr. 1743/1995, în M.Of. nr. 222 din 27 sept. 1995.
2. Plafonate la cuantumul sumei datorate, potrivit art. 2 din Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, în M. Of. nr. 202 din 31 august 1995. Ordonanţa stabileşte nivelul cotei de majorare la *0,12% pentru fiecare zi* de întârziere.

Scanned with OKEN Scanner

3.4.3. Controlul fiscal

Controlul asupra calculării corecte şi plăţii în termen a accizelor şi a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, precum şi modul cum se aplică şi se respectă prevederile din Legea nr. 42/1993, se exercită de către organele de specialitate ale Ministerului Finanţelor şi aparatul său teritorial, pe baza documentelor şi evidenţelor conduse de subiecţii impunerii.

Cu prilejul controlului se urmăreşte **legalitatea** cotelor de accize şi a impozitului în sumă fixă, aplicarea corespunzătoare a acestora, determinarea corectă a volumului impozitelor, respectarea termenelor de plată, vărsarea integrală a impozitelor datorate, conducerea corectă a evidenţei impozitelor şi modul în care sunt respectate prevederile din Legea nr. 42/1993.

Rezultatele verificării se consemnează într-un **act de control** semnat de organul de control şi agentul economic (preşedinte, director, întreprinzător etc.), ce cuprinde: numele şi prenumele persoanei care efectuează controlul şi unitatea pe care o reprezintă, denumirea agentului economic şi a persoanei prin care este reprezentat, perioada la care se referă controlul, abaterile constatate şi măsurile luate pentru intrarea în legalitate (stabilirea de diferenţe, vărsarea acestora la bugetul de stat, calcularea de majorări de întârziere, sancţiuni aplicate etc.), precum şi măsurile ce trebuie luate în continuare de agentul economic pentru înlăturarea şi evitarea pe viitor a abaterilor de la prevederile legale.

Actele emise de organele de control fiscal menţionate constituie **titluri executorii** şi se pun în executare fără acceptul agentului economic.

Este de remarcat că, de **lege lata, Curtea de Conturi** are, în competenţa sa, potrivit legii sale de organizare şi funcţionare[1], dreptul şi obligaţia de control asupra modului de determinare şi plată în termenul legal a sumelor cuvenite bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale. De asemenea, are dreptul şi obligaţia de a dispune, prin instanţele de judecată proprii, virarea la bugetele publice menţionate, a impozitelor, taxelor şi celorlalte sume datorate statului sau autorităţilor administrativ-teritoriale şi a majorărilor de întârziere sau, după caz, a dobânzilor aferente acestora[2].

---

1. Legea nr. 94/1992, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
2. Art. 77 alin. 3 din Legea nr. 94/1992.

Scanned with OKEN Scanner

3.4.4. Contravenţii şi infracţiuni

Legea nr. 42/1993 reglementează într-o formă mai completă faptele ce constituie **contravenţii**, ţinând seama de particularităţile impozitelor speciale de consumaţie. Astfel, constituie contravenţii următoarele fapte dacă, potrivit legii penale, nu sunt considerate infracţiuni:

a) refuzul de a pune la dispoziţia organelor de control evidenţa privind calcularea accizelor sau a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, după caz, datorate bugetului de stat;

b) nerespectarea obligaţiei de a ţine evidenţele privind calculul şi vărsarea accizelor sau a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, după caz, datorate bugetului de stat;

c) nedepunerea în termen a decontului de impunere privind accizele sau impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, după caz;

d) nerespectarea de către organele bancare a prevederilor art. 16 alin. 2 din lege, adică de a pune în aplicare titlurile executorii emise de organele de control financiar fără acceptul plătitorului.

Contravenţiile prevăzute la lit. a), b) şi c) se sancţionează cu amendă de la 200.000 lei la 1.000.000 lei[1].

În schimb, contravenţia prevăzută la lit. d), având un grad de pericol social mai ridicat, se sancţionează cu amendă de la 600.000 lei la 1.000.000 lei.

Legea nr. 42/1993 instituie şi o **infracţiune de evaziune fiscală** constând în neînregistrări sau înregistrări eronate ale operaţiunilor supuse accizelor sau impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, care au drept consecinţă diminuarea acestor obligaţii faţă de bugetul de stat.

În astfel de cazuri, separat de pedeapsa prevăzută de legea penală, Legea nr. 42/1993 stabileşte obligaţia subiecţilor impunerii de a plăti atât accizele sau impozitul la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, după caz, inclusiv majorările de întârziere aferente, cât şi o sumă egală cu valoarea obligaţiei fiscale datorate. Este vorba deci de o sancţiune pecuniară distinctă de pedeapsa penală. Raţiunea acestei **duble sancţiuni** este faptul că cea penală se aplică persoanei fizice vinovate, pe când cea pecuniară revine subiectului impunerii, adică agentului economic care, în majoritatea cazurilor, este o persoană juridică.

1. Ordonanţa Guvernului nr. 17/1993 privind stabilirea şi sancţionarea contravenţiilor la reglementările financiar-gestionare şi fiscale, în M. Of. nr. 205 din 25 august 1993.

Scanned with OKEN Scanner

Suntem de părere că ar fi fost necesar a se proceda şi în cazul accizelor, aşa cum am arătat că s-a făcut în cazul taxei pe valoarea adăugată[1], adică să se fi introdus o normă de trimitere la Legea pentru combaterea evaziunii fiscale[2], spre a se realiza un regim sancţionator unitar, cel puţin la taxele de consumaţie, atât cele generale cât şi cele speciale.

3.4.5. Prescripţia

Legea nr. 42/1993 cuprinde două prevederi distincte în materie de prescripţie. Astfel, în primul rând, prevede, asemănător cu legislaţia T.V.A., **termenul de prescripţie de 5 ani**, aplicabil atât pentru stabilirea accizelor sau a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, cât şi pentru dreptul la executarea silită a acestora.

În al doilea rând, Legea nr. 42/1993 prevede **termenul de prescripţie de 2 ani**, atât **pentru constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor, cât şi pentru dreptul de a cere executarea silită** a sancţiunilor contravenţionale. O astfel de prevedere referitoare la termenul de prescripţie de 2 ani lipseşte din legislaţia T.V.A. Este şi aceasta o dovadă a maturizării activităţii legislative de la an la an, dacă ţinem seama că Ordonanţa Guvernului privind T.V.A. (nr. 3/1992) a fost adoptată în 1992, pe când Legea privind accizele (nr. 42/1993) a fost adoptată în anul următor, adică în 1993. În plus, Legea nr. 42/1993 este adoptată de Parlament, care ma-nifestă o activitate legislativă mai calificată decât Guvernul. Poate că această concluzie va limita sfera **delegării legislative** ce se acordă de către Parlament cu prea mare largheţe Guvernului, mai ales în domeniul financiar, deşi acesta este deosebit de sensibil şi cu mare impact economico - social şi extern.

3.4.6. Căi de atac

Legea nr. 42/1993 păstrează, cu mici îmbunătăţiri, căile de atac de **natură administrativ-financiară** ce se aplică în domeniul fiscal în ultimele decenii.

Astfel, **contestaţiile** privind stabilirea şi încasarea accizelor sau a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, după caz, şi a majorărilor de întârziere se depun în termen de 30 de zile de la data înştiinţării subiectului impunerii şi se rezolvă printr-o decizie motivată de către

1. Textul art. 36 din O.G. nr. 3/1992, republicată în M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.
2. Legea nr. 87/1994, M.Of. nr. 299 din 24 octombrie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz, în cel mult 30 de zile de la înregistrare.

Împotriva deciziei date se poate face **plângere** în termen de 40 de zile la Ministerul Finanţelor care, în cel mult 60 de zile de la înregistrare, este obligat să o soluţioneze. Soluţia dată este definitivă şi executorie. Depunerea plângerii nu suspendă obligaţia subiecţilor impunerii cu privire la virarea sumelor datorate bugetului de stat.

Contestaţiile cu privire la stabilirea accizelor, a impozitului la ţiţeiul din producţia internă şi gazelor naturale, după caz, şi a majorărilor de întârziere sunt supuse unei taxe de timbru de 2% din suma contestată. Această sumă nu poate fi mai mică de 1.000 lei.

Plângerile se timbrează **cu jumătate din taxa plătită** la contestaţie.

Taxa de timbru se datorează indiferent dacă o altă contestaţie sau plângere cu acelaşi obiect, înregistrată şi rezolvată anterior, a fost taxată.

În vederea calculării taxei de timbru, contribuabilii sunt obligaţi să specifice în scris cuantumul sumei contestate.

Se prevede posibilitatea **restituirii taxei de timbru**. Astfel, în cazul admiterii integrale sau parţiale a contestaţiei sau plângerii, taxa de timbru se restituie proporţional cu reducerea sumei contestate.

4. IMPOZITAREA TRANSFERULUI DREPTULUI DE PROPRIETATE MOBILIARĂ ŞI TAXELE SUCCESORALE

În cadrul acestei secţiuni, care se referă la impozitele asupra tranzacţiilor, ar urma a mai fi examinate:

- taxele asupra transferului dreptului de proprietate imobiliară şi mobiliară, şi
- taxele succesorale.

Avînd în vedere că aceste două categorii de taxe se datorează, în principal, de persoanele fizice, iar legislaţia noastră fiscală le încadrează în sistemul taxelor de timbru, le vom examina în cadrul capitolului următor, referitor la impozitarea populaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a III-a
Alte impozite şi taxe datorate de persoanele juridice

1. IMPOZITUL PE SPECTACOLE[1]

Impozitul este considerat ca fiind "tributul fiscal" al artei, culturii şi sportului.

1.1. Subiecţii impunerii sunt agenţii economici şi instituţiile publice artistice de spectacole (teatre,cinematografe etc.) care organizează, cu plată, spectacole, manifestaţii artistice sau sportive, activităţi artistice şi distracţii organizate de videoteci şi discoteci. Pot fi subiecţi ai impunerii atât persoanele juridice cât şi persoanele fizice[2], dacă organizează, cu plată, activităţile de mai sus, denumite cu un termen comun "**spectacole**", pe baza autorizaţiei ce o deţin. Este considerat a fi un impozit indirect, fiind plătit de organizatorii de spectacole[3] şi nu de către spectatori, care îl suportă, fiind inclus în preţul biletului de intrare.

1.2. Baza impozabilă o reprezintă încasările din vânzările biletelor de intrare la spectacole, manifestări artistice sau sportive, activităţi artistice şi distractive, organizate de videoteci şi discoteci. Întrucât reglementarea care instituie impozitul prevede că acesta se calculează prin aplicarea cotelor procentuale "asupra încasărilor din vânzarea biletelor de intrare", considerăm că vor fi avute în vedere **încasările brute**, deci fără a se deduce vreo cheltuială din cuantumul încasărilor. De altfel, cotele de impozit sunt reduse, astfel că subiecţii impunerii urmează a suporta cheltuielile de organizare a spectacolelor din încasările rămase după plata impozitului.

Sunt asimilate acestor încasări, şi deci se includ în baza de impunere a impozitului pe spectacole, şi încasările aferente pariurilor la cursele de cai[4].

1.3. Cotele de impunere sunt stabilite în procente, diferenţiate după categoriile de activităţi organizate de subiecţii impunerii.

1. Hotărârea Guvernului nr. 679/1991, în M.Of. nr. 226 din 12 noiembrie 1991.
2. Pentru detalii, vezi Normele metodologice nr. 6174 din 5 noiembrie 1991, emise de Ministerul Economiei şi Finanţelor, în M. Of. nr. 228 din 14 noiembrie 1991.
3. Pentru detalii: I. Gliga, *Dreptul finanţelor publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A. Bucureşti - 1992, p. 161; C. Albuţ, *Drept financiar. Curs*, Editura Fundaţiei "Chemarea" Iaşi, 1995, p. 123.
4. I. Talpoş, *Finanţele României*, vol. I, Editura "Sedona" Timişoara, 1995, p. 250.

Scanned with OKEN Scanner

Nivelul cotelor de impunere este următorul:

1) spectacole:

- de teatru, operă, operetă, filarmonice şi circ; 2%
- cinematografice; 5%
- festivaluri, concursuri, cenacluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice cu un caracter ocazional; 5%

2) competiţii sportive

- interne; 2%
- internaţionale; 5%

3) activităţi cu caracter distractiv sau artistic de videoteci şi discoteci 10%

Nivelul cotelor de impunere este relativ redus comparativ cu trecutul apropiat, când au fost de 5%, 10% şi 45% (aceasta din urmă referindu-se la întrecerile hipice şi pariurile la cursele de cai)[1].

Pentru a **combate evaziunea fiscală** şi a exista o bază certă de impunere, s-a stabilit obligaţia legală pentru subiecţii impunerii de a înregistra biletele de intrare la organele fiscale pe baza cărora au loc spectacolele şi de a afişa tarifele la casele de vânzare a biletelor şi la locul de desfacere a acestora.

1.4. Calculul şi plata impozitului. Calculul impozitului se face prin aplicarea cotelor de impunere asupra încasărilor rezultate din vânzarea biletelor la intrare. Plata are loc **chenzinal**, în termen de 3 zile de la data expirării chenzinei, în cazul spectacolelor organizate la sediu.

Pentru spectacolele organizate în deplasare sau tumeu, precum şi pentru cele ocazionale, plata impozitului se face în ziua următoare celei în care a avut loc spectacolul. Obligaţia şi răspunderea pentru corecta determinare şi vărsarea la timp a impozitului revine persoanei juridice sau fizice organizatoare a spectacolului.

Neplata în termen a impozitului atrage aplicarea unei **majorări** asupra sumei de plată pentru fiecare zi de întârziere[2].

1.5. Facilităţi fiscale. Nu se datorează impozit pentru sumele cedate din încasările la spectacole în scopuri umanitare. De asemenea, în cazuri justificate, Ministerul Finanţelor poate aproba reducerea sau scu-

---

1. I. Talpoş, *Finanţele României. Vol. I*, Edit. "Sedona" Timişoara", 1995, p. 250-251.

1. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995 stabileşte nivelul majorărilor la 0,12% pentru fiecare zi de întârziere, plafonându-le la cuantumul sumelor datorate.

Scanned with OKEN Scanner

tirea de plata majorărilor de întârziere.

Destinaţia şi majorarea nivelului impozitului. Potrivit Ordonanţei Guvernului nr. 15/1992 cu privire la impozitele şi taxele locale[1], impozitul pe spectacole constituie o sursă a bugetelor judeţene care pot majora nivelul acestuia la maximum 40%, după o analiză riguroasă a situaţiei economico-sociale a contribuabililor, corelată cu necesităţile de cheltuieli financiare din bugetele respective.

2. CONTRIBUŢIILE PENTRU SECURITATEA SOCIALĂ

2.1. Cadrul general

Trecerea la economia de piaţă este însoţită de numeroase probleme sociale, a căror soluţionare favorabilă şi echitabilă implică luarea de măsuri legislative de **protecţie socială**. Aşa se explică faptul că o componentă esenţială a reformei economico-sociale din România o constituie **reforma asigurărilor sociale**. Deşi s-a pornit timid, totuşi trebuie să recunoaştem că au fost făcuţi paşi importanţi, adoptându-se un număr de reglementări juridice specifice. Vom încerca să surprindem principalele elemente ale noului regim juridic al contribuţiilor pentru securitate socială.

Menţionăm că, în practica şi doctrina fiscală modernă se analizează toate contribuţiile ce se plătesc pentru a se asigura securitatea socială, în toate formele sale, inclusiv contribuţiile pentru protecţia socială a şomerilor[2].

Sistemul de securitate socială din ţara noastră este complex. El cuprinde programe de securitate socială de stat şi programe de securitate socială ale unor organizaţii autonome, precum şi fondurile private.

Principalele fonduri de securitate socială sunt:

- **Fondul securităţii sociale** de stat constituit, în principal, din contribuţia pentru asigurări sociale şi utilizat pentru pensii, indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă şi alte astfel de drepturi. Acest fond se cuprinde în bugetul asigurărilor sociale de stat.

- **Fondul pentru plata ajutorului de şomaj** şi a alocaţiei de sprijin format din contribuţia celui ce angajează, angajaţilor, membrilor cooperatori şi o subvenţie de completare de la bugetul de stat. Fondul se foloseşte pentru plata de ajutoare de şomaj şi de alocaţii de sprijin.

---

1. M.Of. nr. 209 din 26 august 1992 (aprobată prin Legea nr. 114/1992).
2. A se vedea, I. Condor, *Un nou regim juridic al contribuţiilor pentru asigurări sociale,* în revista "Impozite şi taxe" nr. 8/1995, p. 19 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

- **Fondul pentru plata pensiilor şi a altor drepturi de securitate socială a agricultorilor**, constituit prin contribuţia persoanelor asigurate, a agenţilor economici şi din alte surse.

Vom examina, în cele ce urmează, contribuţiile ce se datorează pentru constituirea fondurilor menţionate, precum şi tendinţa de integrare în sistemul asigurărilor sociale de stat a sistemelor de asigurări sociale autonome.

- **Fondurile private de pensii**. Primul astfel de fond îl constituie Fondul privat de acumulare şi pensii SAFI.

2.2. Contribuţia pentru asigurările sociale de stat[1] (C.A.S.)

2.2.1. Rol. Principala sursă de alimentare a bugetului asigurărilor sociale de stat o reprezintă vărsămintele efectuate de persoanele juridice şi fizice care folosesc salariaţi, sub forma contribuţiei pentru asigurările sociale[2]. Aceste vărsăminte se suportă din fondurile de producţie sau din cheltuielile de circulaţie ale agenţilor economici, iar în cazul instituţiilor publice din fondurile prevăzute în bugetele de venituri şi cheltuieli.

2.2.2. Subiecţii impunerii. Contribuţia pentru asigurări sociale de stat se datorează de către persoanele juridice (cum sunt: regiile autonome, societăţile comerciale, instituţiile publice etc.), de asociaţiile familiale, persoanele fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente şi alte persoane fizice, care utilizează muncă salariată. În consecinţă, în sistemul nostru legislativ, **salariaţii nu sunt subiecţi de impunere pentru această contribuţie.**

Sfera subiecţilor impunerii a cuprins mult timp, în principal, unităţile de stat. În ultimii ani, mai ales după Revoluţia din decembrie 1989, au fost integrate în sistemul asigurărilor sociale de stat şi sistemele de asigurări sociale din alte sectoarea de activitate. În acest sens ne referim, exemplificativ, la următoarele reglementări:

- Legea nr. 34/1993 privind integrarea sistemului de asigurări sociale al **cooperaţiei meşteşugăreşti** în sistemul asigurărilor sociale de stat[3];

- Legea nr. 52/1993 privind integrarea sistemului de asigurări

---

1. Legislaţiile şi doctrina străină utilizează noţiunea de "*securitate socială*" şi nu cea de "asigurări sociale". Până la adaptarea legislaţiei noastre în mod corespunzător, vom utiliza ambele noţiuni.
2. Decretul nr. 389/1972 cu privire la contribuţia pentru asigurările sociale de stat, cu modificările ulterioare, mai ales cele Legea nr. 49/1992, în M. Of. nr. 107 din 26 mai 1992.
3. M.Of. nr. 128 din 15 iunie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

sociale al **personalului Bisericii Ortodoxe Române** în sistemul asigurărilor sociale de stat[1];

- Hotărârea Guvernului nr. 89/1993 privind integrarea sistemului asigurărilor sociale şi pensiilor **scriitorilor** în sistemul asigurărilor sociale de stat[2];

- Hotărârea Guvernului nr. 326/1993 privind integrarea sistemului asigurărilor sociale şi pensiilor **compozitorilor şi muzicologilor** în sistemul asigurărilor sociale de stat[3];

- Legea nr. 117/1995 privind integrarea sistemului asigurărilor sociale pentru **cultele armeano-gregorian, creştin de rit vechi şi musulman în sistemul asigurărilor sociale de stat**[4].

Prin aceste măsuri, sfera subiecţilor impunerii contribuţiei pentru asigurări sociale de stat s-a extins foarte mult.

De altfel, în cadrul măsurilor de reformă ale **sistemului de asigurări sociale** şi de pensii se propune realizarea unui sistem unificat de pensii publice, integrând toate sistemele independente în prezent, inclusiv sistemul de asigurări sociale şi pensii pentru agricultori, precum şi sistemul pensiilor suplimentare[5].

De asemenea, prin reforma asigurărilor sociale se propune, din punct de vedere financiar, împărţirea contribuţiei de asigurări sociale între agentul economic şi salariat, în moduri diferite, în funcţie de grupele de muncă, fără afectarea nivelului net al salariului individual, analiza modului de contribuire a persoanelor ce lucrează pe cont propriu (întreprinzători particulari), inclusiv toate categoriile de populaţie activă (inclusiv agricultori).

În această perspectivă vom avea două categorii de subiecţi ai impunerii: pe de o parte cel ce angajează, iar, pe de altă parte, salariatul.

În practica din alte state, soluţia cea mai frecventă o reprezintă împărţirea contribuţiei între patron şi salariat[6], mai ales în ţările membre ale Uniunii Europene.

Până la efectuarea reformei asigurărilor sociale, persoanele juridice şi fizice care aparţin sectoarelor de activitate cu **sisteme proprii de asigurări sociale** varsă contribuţia respectivă la casele de asigurări sociale din sistemele de care aparţin.

---

1. M Of. nr. 157 din 12 iulie 1993.
2. M.Of. nr. 50 din 5 martie 1993.
3. M.Of. nr. 170 din 21 iulie 1993.
4. M.Of. nr. 284 din 8 decembrie 1995.
5. A se vedea *Cartea albă a Reformei asigurărilor sociale în România*, în revista "Tribuna economică" nr. 3 din 21 ianuarie 1994, p. 12 - 14.
6. Spre exemplu în: Austria, Belgia, Franţa, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Marea Britanie, Portugalia, Spania, Suedia.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.3. Baza impozabilă. Contribuţia pentru asigurările sociale de stat se determină prin aplicarea cotei de impunere asupra câştigului brut total realizat de salariaţii subiecţilor impunerii.

2.2.4. Cotele de impunere. Iniţial s-a practicat o cotă proporţională unică. S-a observat însă o creştere foarte mare a numărului pensionarilor încadraţi în grupele I şi II de muncă în ultimii ani, care beneficiază de reducere cu până la 10 ani a vârstei normale de pensionare. De asemenea, pentru drepturile de asigurări sociale acordate persoanelor încadrate în locuri de muncă din grupele I şi II, inclusiv de procente mai mari la calculul pensiilor, nu se plăteşte o contribuţie la asigurări sociale mai mare, deficitul fiind subvenţionat în realitate din încasările provenite de la salariaţii din grupa a III-a.

În aceste condiţii, prin Legea nr. 49/1992[1] s-a introdus **sistemul cotelor proporţionale** de determinare a contribuţiei asigurărilor sociale de stat diferenţiate pe grupe de muncă, în funcţie de implicaţiile economico-financiare pe care le generează drepturile salariaţilor încadraţi în grupele respective.

Cotele de impunere diferenţiate pe grupe de muncă sunt următoarele:

- 35% asupra câştigului brut realizat de salariaţii încadraţi în grupa I de muncă;
- 30% asupra câştigului brut realizat de salariaţii încadraţi în grupa a II-a de muncă;
- 25% asupra câştigului brut realizat de celelalte categorii de salariaţi;
- 15% asupra salariului brut de primit, dar nu mai puţin decât salariul minim brut pe ţară, în cazul personalului casnic angajat de persoane fizice pentru îngrijirea persoanelor în vârstă, a handicapaţilor şi a copiilor.

Se presupune că prin sistemul de cote de impunere diferenţiate va creşte preocuparea şi responsabilitatea agenţilor economici pentru îmbunătăţirea condiţiilor de muncă şi reducerea treptată a numărului locurilor de muncă încadrate în grupele I şi II.

2.2.5. Scutiri. Nu se cuprind în baza impozabilă următoarele venituri:

a) drepturile ce se acordă în cadrul asigurărilor sociale din fondul asigurărilor sociale de stat;

b) despăgubirile privind drepturi cuvenite în cazul desfacerii contractului de muncă;

1. M.Of. nr. 107 din 26 mai 1992.

Scanned with OKEN Scanner

c) drepturi ce se acordă în caz de transfer;

d) drepturile de autor rezultate din colaborări externe.

2.2.6. Plata. Calcularea şi plata contribuţiei se face lunar în contul asigurărilor sociale de stat.

Termenele de plată a contribuţiei la asigurările sociale de stat sunt:

- o dată cu lichidarea drepturilor de salarii pe luna expirată, de către persoanele juridice;
- în 20 de zile de la expirarea lunii calendaristice, de către persoanele fizice care folosesc personal salariat.

Neplata contribuţiei de asigurări sociale la termenele prevăzute atrage **majorarea**[1] sumelor datorate pentru fiecare zi de întârziere, fără ca majorările calculate să depăşească suma datorată. Este o prevedere care plafonează limita maximă a majorărilor de întârziere la nivelul sumei datorate. Pentru a se clarifica destinaţia majorărilor de întârziere s-a prevăzut expres că ele se fac venit la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Controlul încasării veniturilor asigurărilor sociale este dat în competenţa organelor Ministerului Muncii şi Protecţiei Sociale.

2.3. Contribuţia de asigurări sociale a agricultorilor

2.3.1. Cadrul juridic. Sistemul de asigurări sociale al ţărănimii a fost reglementat în condiţii şi prin legi diferite pentru membrii cooperativelor agricole de producţie faţă de ţăranii cu gospodărie individuală din zonele necooperativizate[2]. După Revoluţia din decembrie 1989 era necesară înlocuirea sistemului anterior de asigurări sociale ale ţărănimii, deoarece nu corespundea noilor condiţii economico-sociale din agricultură.

În consecinţă, prin Legea nr. 80/1992[3] s-a instituit un nou sistem de asigurări sociale ale ţărănimii. Pe baza experienţei obţinute, prin Legea nr. 1/1994[4] au fost aduse unele modificări şi completări prevederilor Legii nr. 80/1992, după care a fost republicată[5].

Noua reglementare stabileşte **categoriile de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale ale agricultorilor**, inclusiv condiţiile de consti-

1. Prin Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995 (M.Of. nr. 202 din 31 august 1995) nivelul cotei majorării a fost stabilit la 0,12% pentrub fiecare zi de întârziere.
2. Legile nr. 4 şi 5, ambele din 30 iunie 1977.
3. Legea privind pensiile şi alte drepturi de asigurări sociale ale ţărănimii, în M.Of. nr. 180 din 29 iulie 1992.
4. M.Of. nr. 9 din 17 ianuarie 1994.
5. M.Of. nr. 37 din 9 februarie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

tuire şi de utilizare a fondurilor destinate plăţii tuturor acestor drepturi.

Operaţiunile privind constituirea şi administrarea fondurilor de pensii şi a celorlalte drepturi de asigurări sociale pentru agricultori se efectuează de Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale.

2.3.2. Subiecţii impunerii. Fondurile destinate plăţii pensiilor şi celorlalte drepturi de asigurări sociale ale agricultorilor se constituie din contribuţia persoanelor asigurate, a agenţilor economici şi din alte surse.

Persoanele asigurate în condiţiile Legii nr. 80/1992, în vârstă de peste 18 ani, datorează o contribuţie de pensii şi asigurări sociale, precum şi pentru finanţarea ocrotirii sociale. Sunt asiguraţi agricultorii şi proprietarii de terenuri forestiere, precum şi membrii lor de familie în vârstă de peste 15 ani, care prestează o muncă nesalariată în cadrul gospodăriilor individuale sau în cadrul formelor asociative din agricultură, în condiţiile şi limitele asigurării facultative prevăzute de Legea nr. 80/1992, republicată.

După cum observăm, **subiecţi ai impunerii sunt numai persoanele în vârstă de peste 18 ani**, cu toate că beneficiază de asigurarea facultativă în cauză şi persoane cu o vârstă mai mică de 18 ani, deci care nu contribuie la constituirea fondurilor respective.

În al doilea rând, sunt subiecţi ai impunerii **agenţii economici** cu personalitate juridică ce produc, industrializează sau comercializează produse agricole şi alimentare. Încadrarea agenţilor economici pe tipuri de activitate şi nivelul de contribuţie, precum şi modalitatea urmăririi şi încasării acesteia se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.

Pentru a se asigura plata tuturor pensiilor şi celorlalte drepturi de asigurări sociale ale agricultorilor, legea prevede că în cazurile în care sursele arătate nu acoperă integral cheltuielile pentru plata pensiilor şi a altor drepturi de asigurări sociale, **se vor aloca fonduri de la buget,** care se vor stabili şi aproba prin legea anuală privind bugetul de stat. Rezultă că este vorba de o sursă care intervine **în completarea fondurilor** ce se obţin prin contribuţia persoanelor asigurate şi a agenţilor economici menţionaţi, precum şi, eventual, prin alte surse.

2.3.3. Cota şi baza de impunere. Atât în cazul persoanelor asigurate cât şi a agenţilor economici, se aplică cote proporţionale cu deosebire în ce priveşte nivelul acestora şi baza de impozitare.

Astfel, în cazul **persoanelor asigurate,** contribuţia de pensii şi asigurări sociale este stabilită în cotă de 7% asupra venitului mediu lunar asigurat şi o cotă de 2% asupra aceluiaşi venit mediu lunar asigurat, pentru finanţarea ocrotirii sănătăţii.

În ce priveşte **agenţii economici**, aceştia au obligaţia de a achi-

Scanned with OKEN Scanner

ta la fondul de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor o contribuţie cuprinsă între 2 şi 4% din veniturile realizate din activitatea de producţie agricolă sau de industrializare a produselor agricole şi alimentare, după deducerea accizelor, respectiv din adaosul comercial, comisionul sau adaosul de alimentaţie publică realizat din activitatea comercială cu produselor agricole şi alimentare.

2.3.4. Majorări de întârziere. Agenţii economici care nu plătesc contribuţia prevăzută mai sus, la termenele stabilite, datorează majorări pentru fiecare zi de întârziere[1]. Sumele reprezentând majorări de întârziere se fac venit la bugetul asigurărilor sociale pentru agricultori.

2.3.5. Încetarea plăţii drepturilor de asigurări sociale. În ce priveşte persoanele asigurate, neplata contribuţiei pe o perioadă mai mare de 2 ani, atrage încetarea plăţii drepturilor de asigurări sociale pe perioada respectivă. În scopul protecţiei ţărănimii, Legea nr. 1/1994 a introdus o prevedere care permite persoanelor asigurate care nu au achitat contribuţia de pensii şi asigurări sociale, de a achita această contribuţie pentru perioadele anterioare, dar nu mai mult de 2 ani în urmă.

2.3.6. Facilităţi. Pentru membrii de familie ai persoanelor asigurate, în vârstă de până la 18 ani, contribuţia se consideră achitată. Această facilitate a legii reprezintă, în realitate, o **scutire** de plata contribuţiei.

În schimb, pentru **tinerii agricultori** în vârstă de peste 18 ani şi care nu au depăşit vârsta de 30 de ani, contribuţia va reprezenta în primul an de asigurare 50% din nivelul contribuţiei, 65% în anul al doilea şi 80% în anul al treilea.

2.4. Contribuţiile pentru fondul de ajutor de şomaj şi alocaţia de sprijin.

2.4.1. Preliminarii. Condiţiile economico-sociale apărute după Revoluţia din decembrie 1989 şi trecerea treptată la democratizarea activităţii sociale au impus reglementarea protecţiei sociale a şomerilor şi reintegrarea lor profesională. În acest scop, a fost adoptată Legea nr. 1/1991[2], modificată şi completată prin Legea nr. 86/1992[3], după care a fost repu-

---

1. Majorările de întârziere nu pot depăşi cuantumul sumei datorate, conform art. din Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, M.Of. nr. 202 din 31 august 1995. De asemenea ordonanţa stabileşte *nivelul cotei majorării la 0,12%* pentru fiecare zi de întârziere.
2. Legea privind protecţia socială a şomerilor şi reintegrarea lor profesională, în M.Of. nr. 1 din 8 ianuarie 1991.
3. M.Of. nr. 181 din 30 iulie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

blicată[1] şi apoi modificată prin Legea nr. 57/1994[2] şi republicată din nou[3].

Reglementarea invocată mai sus prevede condiţiile în care se dobândeşte calitatea de şomer, limitele în care se acordă ajutorul de şomaj şi alocaţia de sprijin, constituirea şi utilizarea fondului necesar pentru plata ajutorului de şomaj şi a alocaţiei de sprijin, inclusiv contribuţiile care reprezintă sursele de formare a fondului respectiv.

Deoarece în practica şi **doctrina fiscală modernă** se analizează toate contribuţiile ce se plătesc pentru a se asigura securitatea socială, în toate formele sale, inclusiv contribuţiile pentru protecţia socială a şomerilor, vom examina pe scurt reglementarea din ţara noastră în materie.

2.4.2. Subiecţii impunerii. Contribuţia pentru constituirea fondului necesar pentru plata ajutorului de şomaj şi a alocaţiei de sprijin se datorează de următorii subiecţi:

- **persoanele fizice şi juridice române şi străine** cu sediul în România care angajează personal român. Aceste persoane datorează contribuţia pentru întreg personalul salariat;
- **salariaţii persoanelor fizice şi juridice** menţionate mai sus au obligaţia personală de a plăti contribuţia pentru fondul respectiv;
- **persoanele fizice autorizate** să presteze o activitate individuală şi asociaţiile familiale, care îşi desfăşoară activitatea în temeiul Decretului - lege nr. 54/1990, datorează o contribuţie din veniturile realizate;
- **membrii cooperaţiei** au obligaţia de a contribui la formarea fondului de şomaj.

Legea nr. 1/1991, republicată, instituie o **subvenţie de la bugetul de stat pentru completarea fondului** necesar pentru plata ajutorului de şomaj şi a alocaţiei de sprijin, în caz că sursele reprezentate de contribuţiile de mai sus nu acoperă plăţile datorate.

2.4.3. Cotele şi baza de impunere. Legea instituie **cote proporţionale** a căror nivel şi bază de impunere sunt diferite în raport de subiecţii impunerii care datorează contribuţiile respective.

Cotele şi baza de impunere sunt următoarele:

a) o cotă de 5% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar, în valoare brută, de persoanele fizice şi juridice române şi străine cu sediul în România care angajează personal român, precum şi din veniturile declarate în contractele de asigurări sociale de către persoanele fizice autorizate să presteze o activitate individuală şi asociaţiile familiale care îşi desfăşoară activitatea în temeiul Decretului - lege nr. 54/1990;

1. M.Of. nr. 199 din 14 august 1992.
2. M.Of. nr. 184 din 20 iulie 1994.
3. M.Of. nr. 257 din 14 septembrie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

b) o contribuţie de 1% din salariul de bază lunar de încadrare brut, plătită de salariaţii persoanelor fizice şi juridice prevăzute la lit. a);

c) o contribuţie de 1% din venitul lunar în valoare brută obţinut din munca prestată de către membrii cooperaţiei.

Aşa cum am arătat, bugetul de stat contribuie cu o **subvenţie pentru completarea fondului de şomaj**, în caz că sursele de la lit. a), b) şi c) nu acoperă plăţile datorate.

2.4.4. Majorări de întârziere. Pentru nevărsarea la termen a contribuţiilor prevăzute, se aplică o majorare pentru fiecare zi de întârziere, dar nu mai mult decât totalul sumelor datorate[1]. Observăm că nivelul maxim al majorărilor de întârziere este plafonat, neputând depăşi totalul sumelor datorate.

2.4.5. Administrarea fondului de şomaj. Fondul necesar pentru plata ajutorului de şomaj şi a alocaţiei de sprijin se păstrează într-un cont al Ministerului Muncii şi Protecţiei Sociale deschis la Banca Naţională a României, este gestionat de acesta şi este purtător de dobândă.

2.5. Fonduri private de pensii

Asigurarea privată pentru pensie se bazează pe efortul individual de economisire în societăţi de asigurare privată care au ca scop acoperirea unor riscuri sociale, îndeosebi riscul de bătrâneţe[2]. Această asigurare se bazează pe mutualitate. Spre deosebire de asigurarea legală de pensie, care este obligatorie, iar cuantumul contribuţiei şi al prestaţiilor sunt reglementate prin lege, asigurarea privată se constituie prin adeziuni benevole ale persoanelor fizice interesate şi se încheie pe baza unui contract în care sunt stabilite, de comun acord, ratele contribuţiei, cuantumul prestaţiilor şi modalitatea de vărsământ a acestora.

Organizarea **societăţilor** private de **asigurare diferă de la o ţară** la alta. În **Franţa**, societăţile de asigurare care se ocupă de asigurarea riscurilor sociale se numesc **societăţi mutualiste** (spre deosebire de societăţile de asigurări mutuale care asigură protecţia bunurilor, sau societăţile de credit mutual). Aceste societăţi mutualiste au o foarte largă dezvoltare în Franţa, deoarece, pe lângă pensiile de bătrâneţe, pot oferi pensii de boală, maternitate, invaliditate, accident sau deces.

---

1. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995 (M.Of. nr. 202 din 31 august 1995) stabileşte *nivelul cotei majorării la 0,12%* pentru fiecare zi de întârziere.
2. Pentru detalii, a se vedea Nicolina Radoveanu, *Dezvoltarea sistemelor complementare de pensii*, în revista "Tribuna Economică" nr. 33 şi 34/1995 (p. 24 şi 18).

Scanned with OKEN Scanner

În **Germania**, efortul individual de asigurare pentru bătrâneţe se realizează în întreprinderi de asigurare pe viaţă. Cuantumul contribuţiei şi vărsământul prestaţiilor sunt stabilite de comun acord între asigurat şi asigurator. Cuantumul contribuţiei ţine seama de vârsta asiguratului şi de durata de asigurare convenită.

În S.U.A., pentru încurajarea economisirii private au fost înfiinţate "**Conturile individuale de pensie**" în care cei care doresc să economisească pentru pensie pot depune anual 2.000 de dolari **neimpozabili**, cu condiţia de a-i ridica doar în momentul pensionării.

Am prezentat aceste trei metode de organizare a asigurării private pentru pensie, deoarece **suntem de părere** că, **de lege ferenda**, ar fi necesar a se crea cadrul legislativ special pentru garantarea prestaţiilor faţă de asiguraţi şi pentru funcţionarea corectă şi profitabilă a unor astfel de societăţi de asigurare constituite pe bază mutuală, instituindu-se un **sistem de supraveghere publică** corespunzător.

Societăţile de asigurare, constituite pe bază mutuală, vor putea asigura o pensie suplimentară avantajoasă, contribuţiile reprezentând şi o investiţie financiară pe termen mediu sau lung pentru securitate financiară personală.

3. IMPOZITUL PE CLĂDIRI

3.1. Preliminarii

Impozitul a fost instituit pentru clădirile proprietate a persoanelor fizice situate în municipii, oraşe şi comune, pentru clădirile persoanelor juridice particulare, precum şi pentru clădirile proprietate a statului sau autorităţilor administrativ - teritoriale, ale regiilor autonome, societăţilor comerciale, organizaţiilor cooperatiste şi altor organizaţii de interes colectiv[1], indiferent dacă persoanele fizice sau juridice sunt române sau străine.

De la data de 1 ianuarie 1995, se aplică o nouă reglementare în ce priveşte impozitul pe clădiri[2], care va fi examinată în cele ce urmează.

---

1. Legea nr. 25/1981 privind impozitele şi taxele locale, în B.Of. nr. 115/20 decembrie 1981 şi Decretul nr. 425/1981 privind stabilirea şi încasarea impozitelor şi taxelor locale, în B.Of. nr. 118/31 decembrie 1981, modificate prin Legea nr. 45/1992, în M.Of. nr. 100/21 mai 1992.
2. Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale, în M.Of. nr. 127/24 mai 1994, şi H.G. nr. 506/1994.

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Subiecţii impunerii

Noua reglementare a impozitului pe clădiri este cuprinsă în Legea ce se referă la impozitele şi taxele locale, în ansamblu. Pentru a se simplifica reglementarea tuturor impozitelor şi taxelor locale, legea defineşte unitar şi în mod comun subiecţii impunerii pentru toate impozitele şi taxele respective.

Astfel, se prevede că au obligaţia de a plăti impozitele şi taxele locale "persoanele fizice, persoanele juridice, asociaţiile familiale, asociaţiile agricole, unităţile economice ale unor persoane juridice, precum şi cele ale organizaţiilor politice şi obşteşti, instituţiilor publice, fundaţiilor şi altor asemenea, unităţi de cult, filialele, sucursalele şi reprezentanţele autorizate să funcţioneze pe teritoriul României, aparţinând persoanelor fizice sau juridice străine, şi altele similare, denumite în continuare **contribuabili**"[1].

Observăm că legea defineşte elementul subiect al impunerii printr-o enumerare care, faţă de partea finală care se referă la "şi altele similare", apare ca având natura unei **enumerări exemplificative** şi nu exhaustive. Ca atare, orice persoană fizică, în mod individual sau constituită în asociaţii de orice natură, orice persoană juridică, indiferent de modul de organizare ori tipul sau forma de proprietate, precum şi unităţi economice ale unor persoane juridice sau subunităţi ale acestora, române sau străine, pot constitui subiect al impunerii.

În acelaşi timp, remarcăm cu satisfacţie că legiuitorul a acceptat, pentru prima dată, după zeci de ani, să utilizeze o denumire fiscală comună tuturor subiecţilor impunerii, fără deosebire dacă sunt persoane fizice sau juridice, adică cea de "**contribuabil**", pentru care militäm de mai multă vreme[2].

În mod concret, subiect al impunerii în cazul impozitului pe clădiri sunt, ca **regulă generală, proprietarii de clădiri**, indiferent de locul unde sunt situate şi de destinaţia acestora.

De la această regulă, legea stabileşte două **derogări**:

- pentru clădirile proprietate de stat, aflate în administrarea sau folosinţa, după caz, a contribuabililor, subiect al impunerii sunt cei care le au în administrare sau folosinţă;

- pentru clădirile care constituie fond locativ de stat, subiect de

---

1. Art. 3 din Legea nr. 27/1994.
2. A se vedea I. Condor, Gh. Nicolescu, *Impozitele şi taxele din România. Procedura fiscală*, Editura Ştiinţifică şi enciclopedică, Bucureşti, 1983, p. 121.

Scanned with OKEN Scanner

impozitare este unitatea care le administrează.

3.3. Obiectul impunerii

Fac obiectul impunerii toate clădirile, indiferent de destinaţia pentru care sunt utilizate[1]. Aceste clădiri pot fi grupate astfel:

a - clădirile proprietatea persoanelor fizice;

b - clădirile care constituie fond locativ de stat, utilizate de persoanele fizice ca locuinţe;

c - clădirile aflate în funcţiune şi cele aflate în rezervă sau conservare, cu excepţia celor menţionate la lit. a şi b.

Nu sunt supuse impozitului şi deci nu fac obiectul acestuia, următoarele clădiri:

- clădirile aparţinând instituţiilor publice, cu excepţia celor folosite în alte scopuri faţă de acelea obişnuit-normale;
- clădirile care, potrivit legii, sunt considerate monumente istorice, de arhitectură şi arheologice, precum şi muzeele şi casele memoriale, cu excepţia spaţiilor acestora folosite în alte scopuri, respectiv pentru activităţi economice sau comerciale;
- clădirile care prin destinaţie constituie lăcaşuri de cult, aparţinând cultelor recunoscute de lege;
- construcţiile şi amenajările funerare din cimitire.

3.4. Baza de impunere

În ce priveşte baza de impozitare, legea face deosebire între modul de evaluare al clădirilor aparţinând persoanelor fizice şi a acelor aparţinând altor contribuabili, astfel:

a) clădirile aparţinând persoanelor fizice sunt evaluate în raport de trei criterii, şi anume: felul, destinaţia şi locul unde sunt situate clădirile. În acest sens, în Anexa nr. 1 a Legii nr. 27/1994 sunt stabilite **valorile impozabile pe metru pătrat** la clădirile şi la construcţii aparţinând persoanelor fizice, după cum urmează:

---

2. Pentru detalii, a se vedea I. Talpoş, *op. cit.*, p. 285.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Felul şi destinaţia clădirilor şi altor construcţii	Valoarea impozabilă pe m² - lei -
	I. Clădiri şi alte construcţii situate în comune, precum şi în satele aparţinătoare municipiilor şi oraşelor	
1.	Clădiri de locuit cu excepţia celor de la pct. 3:	
	a) cu pereţi din cărămidă arsă, piatră, beton şi alte materiale asemănătoare	6.700
	b) cu pereţi din lemn, cărămidă nearsă, vălătuci, chirpici, pământ bătut şi alte materiale asemănătoare	4.600
2.	Alte clădiri cu excepţia celor de la pct. 3:	
	a) cu pereţi din cărămidă arsă, piatră, beton şi alte materiale asemănătoare	4.800
	b) cu pereţi din lemn, cărămidă nearsă, vălătuci, chirpici, pământ bătut şi alte materiale asemănătoare	2.000
3.	Clădiri şi alte construcţii pentru orice destinaţie, cu pereţi de orice fel, acoperite cu stuf, paie, trestie sau coceni	2.000
	II. Clădiri şi alte construcţii situate în municipii şi oraşe, precum şi în localităţile componente ale acestora	
1.	Construcţii, cu excepţia celor de la pct. 2 - 6	
	a) cu pereţi din beton sau cadre de beton armat:	
	- cu încălzire centrală	16.800
	- fără încălzire centrală	15.700
	b) cu pereţi din cărămidă arsă sau piatră - fără cadre de beton armat - şi alte materiale asemănătoare	
	- cu instalaţii (de apă, lumină, etc.)	14.500
	- fără instalaţii	11.600
	c) cu pereţi din lemn, cărămidă nearsă, vălătuci, pământ bătut şi alte materiale asemănătoare:	
	- cu instalaţii (de apă, lumină, etc.)	6.700
	- fără instalaţii	5.800
2.	Construcţii anexe din afara corpului principal al clădirilor:	
	a) cu pereţi din cărămidă arsă, piatră, beton şi alte materiale asemănătoare	2.900
	b) cu pereţi din lemn, cărămidă nearsă, vălătuci, chirpici, pământ bătut şi alte materiale asemănătoare	1.500

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Felul şi destinaţia clădirilor şi altor construcţii		Valoarea impozabilă pe m² - lei -
3.	Clădiri servind pentru ocupaţii profesionale (ateliere etc.)		
	a) cu pereţi din cărămidă arsă, piatră, beton şi alte materiale asemănătoare		7.300
	b) cu pereţi din lemn, cărămidă nearsă, vălătuci, chirpici, pământ bătut şi alte materiale asemănătoare		4.400
4.	Subsoluri locuibile	60%	
5.	Mansarde locuibile	50%	- din norma pe m² a clădirilor din care fac parte
6.	Pivniţe din corpul clădirilor:		
	a) tencuite sau pavate		50%
	b) netencuite şi nepavate		30%

b) clădirile altor contribuabili, se evaluează în raport de valoarea înscrisă în evidenţa acestora, indiferent de locul unde sunt ele situate. Clădirile aflate în funcţiune şi a căror valoare a fost recuperată pe calea amortizării sunt supuse impozitului, de asemenea, pe baza valorii la care au fost înscrise în evidenţă.

3.5. Cotele de impunere

Iniţial, Legea nr. 27/1994 prevedea două cote de impunere:

- 1% din valoarea stabilită potrivit criteriilor şi normelor arătate mai sus, în ce priveşte clădirile proprietatea persoanelor fizice;
- 1,5% din valoarea la care au fost înscrise în evidenţă, pentru clădirile altor contribuabili.

Începând cu data de **1 septembrie 1995**, se aplică **o singură cotă**[1], respectiv cea de 1%, pentru toţi contribuabilii. S-a renunţat la cota de 1,5%, prin modificarea art. 6 a Legii nr. 27/1994, deoarece, ca urmare a creşterii valorii clădirilor de cca 8 ori, prin aplicarea Hotărârii Guvernului nr. 500/1994, impozitul pe clădiri a reprezentat, cum afirma un specialist[2], o adevărată "ghiulea agăţată de piciorul celor mai mulţi agenţi economici cu capital de stat".

1. O.G. nr. 24/1995, M.Of. nr. 193 din 25 august 1995.
2. M. Hăbean, *Efectele H.G. nr. 500*, în "Curierul Naţional" nr. 1395 din 6 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

3.6. Aşezarea şi plata impozitului

În cazul impozitului datorat de **persoanele fizice**, acesta se stabileşte pe baza **declaraţiei de impunere** depusă de către proprietarul clădirii la organul fiscal teritorial pe raza căruia se află clădirea, în termen de 30 de zile de la data dobândirii clădirilor şi altor construcţii.

Pentru **ceilalţi contribuabili**, impozitul se calculează de către aceştia prin **declaraţie de impunere**, care se depune la organele teritoriale fiscale şi se verifică de către acestea.

Clădirile noi, dobândite în cursul anului, indiferent sub ce formă, se impun cu începere de la data întâi a lunii următoare celei în care acestea au fost dobândite. Impozitul se calculează pe numele noului contribuabil, proporţional cu perioada de timp rămasă până la sfârşitul anului. Prin această reglementare se înlătură interpretarea diversă, eventualele neânţelegeri între contribuabilul anterior şi cel nou, iar situaţia dreptului bugetului public este uşurată.

Scăderea de la impunere a clădirilor demolate în condiţiile legii, clădirilor distruse şi cele transmise în administrarea sau, după caz, în proprietatea altor contribuabili, în cursul anului, are loc cu respectarea principiului de mai sus, de la data de întâi a lunii următoare celei în care s-a produs una dintre situaţiile menţionate. Scăderea de la impunere se acordă însă numai pentru partea de clădire demolată, distrusă sau transmisă în administrarea sau proprietatea altor contribuabili.

Impozitul pe clădiri este **anual** şi se plăteşte trimestrial, în rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

În ce priveşte alte aspecte de procedură fiscală, fiind comune cu toate impozitele şi taxele locale, vor fi examinate în alt capitol[1].

4. IMPOZITUL PE TEREN

4.1. Rol. Baza legală

Impozitul pe terenuri din municipii, oraşe şi comune are un volum redus în veniturile bugetelor publice. Rolul său fiind, în principal, de a stimula micşorarea suprafeţelor utilizate în scopuri neagricole, precum şi cultivarea spaţiilor disponibile (curţi, grădini, etc.).

Acest impozit are acelaşi temei legislativ ca şi impozitul pe clă-

1. A se vedea, Cap. VI, Sect. I, pr. 4.

Scanned with OKEN Scanner

diri, adică este stabilit prin Legea privind impozitele şi taxele locale[1] şi Normele privind metodologia de calcul şi formularistica corespunzătoare referitoare la aşezarea şi urmărirea impozitelor şi taxelor locale[2].

4.2. Subiecţii şi obiectul impunerii

Subiecţi ai impunerii sunt atât persoanele juridice cât şi persoanele fizice, aşa cum au fost definiţi, pentru simplificare legislativă, pentru toate impozitele şi taxele locale în legea menţionată[3], care deţin **în proprietate suprafeţe de teren** ocupate de clădiri şi alte construcţii situate în municipii, oraşe şi comune.

În cazul blocurilor de locuinţe, obiect al impozitului pe teren îl constituie suprafaţa de teren atribuită, potrivit legii, apartamentelor a ate în proprietatea subiecţilor impunerii.

Impozitul pe teren este datorat şi de contribuabilii care deţin în proprietate terenuri ce sunt **ocupate de stadioane**, săli pentru practicarea sporturilor, bazine de înot, amenajări pentru spectacole în aer liber (cum sunt spre exemplu teatrele de vară, estrade etc.)

De asemenea, impozitul pe teren se datorează şi pentru suprafeţele legate de deschiderea şi **organizarea şantierului** pentru ridicarea de noi construcţii, respectiv terenurile ocupate de instalaţii de foraj, birouri, depozite de materiale, garaje, drumuri de acces, cele folosite drept locuinţă de personalul angajat al şantierului şi alte asemenea, pe perioada cât sunt ocupate de astfel de obiective.

Contribuabilii care deţin în proprietate suprafeţe de teren neocupate de clădiri şi alte construcţii, aferente curţilor în suprafeţe de până la 1.000 m^2 inclusiv, situate în municipii, oraşe şi comune, sunt scutiţi de impozitul pe teren[4]. Pentru suprafeţele care depăşesc 1.000 m^2 se datorează impozit pe venitul agricol conform prevederilor legale[5].

4.3. Baza impozabilă şi cota de impunere

Impozitul este stabilit în sumă fixă pe metru pătrat de teren, diferenţiat pe categorii de localităţi, iar în cadrul localităţilor pe zone, după cum

---

1. Legea nr. 27/1994, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994, modificată prin O.G. nr. 193 din 25 august 1995.
2. Aprobate prin H.G. nr. 506/1994, în M.Of. nr. 254 din 9 septembrie 1994.
3. Art. 3 din Legea nr. 27/1994,
4. Art. 13 alin. 2 din Legea nr. 27/1994, introdus prin O.G. nr. 24/1995.
5. Legea nr. 69/1993, în M.Of. nr. 250 din 21 octombrie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

urmează:

Zona în cadrul localităţii	Categoria localităţii		
	municipii	oraşe	comune
A	120	90	20
B	70	50	15
C	45	30	-
D	30	20	-

În cadrul localităţilor, **încadrarea terenurilor pe zone** se face de către consiliile locale, în raport de poziţia terenurilor faţă de centrul localităţilor, de caracterul zonei respective (zonă de locuit sau industrială), apropierea sau depărtarea de căile de comunicaţie, precum şi de alte elemente specifice fiecărei localităţi.

Pentru **oraşele care trec în categoria municipiilor** sau în comunele care trec în categoria oraşelor, după caz, impozitul pe teren se modifică în mod corespunzător noii încadrări a localităţii în care sunt situate terenurile, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a survenit această modificare. Reglementarea aceasta asigură o anumită stabilitate în cadrul anului fiscal, atât pentru contribuabil cât şi pentru organul fiscal local.

Cu toate acestea, legea prevede că dacă contribuabilii dobândesc dreptul de proprietate pentru unele terenuri proprietate de stat, pe care le-au deţinut anterior în administrare sau folosinţă, datorează impozitul pe teren începând cu data de 1 a lunii următoare celei în care a survenit această modificare.

4.4. Aşezarea impunerii

Stabilirea suprafeţelor de teren ocupate de clădiri şi de alte construcţii, pentru care se datorează impozitul pe teren, se face pe baza a două documente, şi anume;

a) - evidenţele conduse de către consiliile locale şi

b) - declaraţiile depuse de către contribuabili, alţii decât persoanele juridice.

Impozitul pe teren se stabileşte pe numele proprietarului şi se datorează de acesta de la data de întâi a lunii următoare începerii lucrărilor de construcţii, care includ şi lucrările de organizare de şantier.

Scanned with OKEN Scanner

În ce priveşte terenurile construite, reglementările privind depunerea declaraţiei, completarea acesteia, răspunderea pentru întocmirea ei corectă, modificările ce intervin în cursul anului, sunt comune cu cele referitoare la impozitul pe clădiri.

4.5. Procedura fiscală comună

Impozitul pe teren este un **impozit direct**, **anual**, datorat bugetelor locale.

Cu excepţia prevederilor specifice menţionate mai sus, se aplică şi pentru impozitul pe teren normele de procedură fiscală comune tuturor impozitelor şi taxelor locale[1].

5. TAXA ASUPRA MIJLOACELOR DE TRANSPORT

5.1. Aspecte generale

Taxa asupra mijloacelor de transport este reglementată de Legea privind impozitele şi taxele locale[2], având natura unui impozit direct instituit ca sursă a bugetelor locale.

Elementele specifice privind taxa asupra mijloacelor de transport le vom examina în acest paragraf, cele comune tuturor impozitelor şi taxelor locale urmând a fi tratate separat[3].

5.2. Subiecţii impunerii

Contribuabili pot fi atât persoane juridice (cum sunt de exemplu regiile autonome; societăţile comerciale cu capital de stat, privat, mixt, ori cu participare străină; organizaţiile cooperatiste etc.) şi persoanele fizice (individual sau asociaţiile familiale), române sau străine, care posedă mijloace de transport cu tracţiune mecanică sau pe apă.

---

1. Art. 19 din Legea nr. 27/1994 şi pct. 7 din Normele aprobate prin H.G. nr. 506/1994.
2. Art. 20 - 26 din Legea nr. 27/1994, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994, modificată prin O.G. nr. 24/1995, în M.Of. nr. 193 din 25 august 1995.
3. Capitolul VI, Secţ. I, par. 4.

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Obiectul impunerii

Pot forma obiect al impunerii atât mijloacele de transport cu tracţiune meçanică, cât şi mijloacele de transport pe apă. În raport de obiectul său, taxa poate fi considerată atât ca un impozit pe avere cât şi ca o taxă pentru folosirea drumurilor publice.

5.4. Baza şi cota de impozitare

Taxa asupra mijloacelor de transport se stabileşte anual, în sume fixe, cu anumite particularităţi, după cum este vorba de mijloace de transport cu tracţiune mecanică sau pe apă.

5.4.1. Pentru mijloace de transport cu tracţiune mecanică, taxa se stabileşte în funcţie de capacitatea cilindrică a motorului, pentru fiecare 500 cmc sau fracţiune sub 500 cmc. Astfel, spre exemplu, pentru un autoturism cu capacitatea cilindrică 1600 cmc, taxa aferentă se determină pentru patru unităţi a 500 cmc.

Taxa pentru fiecare 500 cmc este diferenţiată pe feluri de autovehicul, astfel:

	lei/an
- autoturisme	4.000
- autobuze, autocare, microbuze, autocamioane de orice fel	12.000
- autotrenuri de orice fel	14.000
- tractoare înmatriculate în evidenţa organelor de poliţie	8.000
- motociclete, motorete şi scutere	2.000
- biciclete şi tricicluri cu motor	1.500

Pentru alte mijloace de transport cu tracţiune mecanică, cum ar fi: autospeciale, autogunoiere, autocisterne, automacarale, motostivuitoare, autogredere şi alte asemenea, nivelul taxei este cel prevăzut pentru autobuze, autocare, microbuze, autocamioane de orice fel.

Pentru **remorci** de orice fel, semiremorci şi rulote aparţinând contribuabililor, taxele anuale se stabilesc în funcţie de capacitatea acestora, după cum urmează:

Capacitatea	lei/an
a) până la o tonă, inclusiv	6.000
b) între 1-3 tone, inclusiv	20.000
c) între 3-5 tone, inclusiv	30.000
d) peste 5 tone	38.000

Scanned with OKEN Scanner

Pentru **ataşe**, taxa anuală se stabileşte la nivelul a 50% din taxa datorată pentru motociclete, motorete sau scutere.

Capacitatea cilindrică a motorului şi capacitatea remorcilor se dovedeşte cu cartea de identitate a autovehiculului, respectiv a remorcii, cu factura de cumpărare sau alte documente legale din care să rezulte acestea.

Modul de calcul al cuantumului taxei poate fi mai bine ilustrat printr-un **exemplu**: vehiculul taxabil este un autocamion având o capacitate cilindrică de 5.350 cmc. Taxa anuală de 132.000 lei se calculează astfel: 5.350 cmc = 11x12.000 (respectiv 10 x12.000, plus 1 fracţiune de capacitate cilindrică), în total deci 132.000 lei.

De remarcat că nivelul taxei asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică a crescut de 10-12 ori, prin reglementarea intrată în vigoare la 1 ianuarie 1995[1] în raport cu prevederile legislaţiei anterioare[2].

Este, credem, o creştere exagerat de mare în raport de ritmul de creştere al nivelului de trai al populaţiei şi de slăbirea capacităţii financiare a agenţilor economici, mai ales a celor cu capital majoritar de stat.

Legea privind impozitele şi taxele locale[3] stabileşte o **scutire** de plata taxei pentru autoturismele, motocicletele cu ataş şi triciclurile cu motor care aparţin **invalizilor**, dacă sunt adaptate invalidităţii acestora. În vederea acordării acestei scutiri, contribuabilii au obligaţia de a prezenta organelor fiscale de domiciliu copia legalizată a documentului oficial prin care se atestă împrejurarea respectivă, precum şi documente prin care să se ateste că mijlocul de transport este adaptat invalidităţii acestora[4].

5.4.2. Taxa asupra mijloacelor de transport pe apă, care aparţin contribuabililor, se stabileşte anual, diferenţiat în funcţie de felul mijlocului de transport, astfel:

	lei/an
a) luntre, bărci fără motor folosite pentru uz şi agrement personal	1.000
b) bărci fără motor folosite în alte scopuri	7.000
c) bărci cu motor	20.000
d) bacuri, poduri plutitoare	15.000

1. Legea nr. 27/1994.
2. Legea nr. 45/1992, în M.Of. nr. 100 din 21 mai 1992.
3. Art. 20 alin. 4 din Legea nr. 27/1994.
4. Pct. 3 din Normele privind metodologia de calcul şi formularistica corespunzătoare referitoare la aşezarea şi urmărirea impozitelor şi taxelor locale, aprobate prin H.G. nr. 506/1994, în M.Of. nr. 254 din 9 septembrie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

e) şalupe 40.000
f) iahturi 500.000
g) remorchere şi şlepuri 200.000
h) vapoare pentru fiecare 1.000 tone sau fracţiune de 1.000 tone 50.000

Sunt **scutiţi** de taxă localnicii din Delta Dunării şi Insula Mare a Brăilei care folosesc bărcile şi luntrele pentru transport de uz personal. În vederea acordării acestei scutiri, persoanele fizice în cauză trebuie să facă dovada organelor fiscale că au domiciliul în Delta Dunării sau în Insula Mare a Brăilei pe bază de tabel certificat de consiliile locale de domiciliu.

Creşterea fiscalităţii este mult mai mare în cazul mijloacelor de transport pe apă. Astfel, nivelul taxei fixe la mijloacele de transport pe apă de pe poziţiile a)-e) a sporit de 25-36 ori (de la 1 ianuarie 1995), în raport de nivelurile anterioare ale taxei. În acelaşi timp, observăm extinderea taxei asupra mijloacelor de transport pe apă şi la iahturi, remorchere şi şlepuri precum şi la vapoare, nivelurile fiind foarte ridicate.

5.4.3. Scutire comună de taxă

Instituţiile publice, precum şi persoanele juridice care au ca profil de activitate transportul în comun de călători din interiorul localităţilor, sunt **scutite** de plata taxei asupra mijloacelor de transport.

Transportul de călători în comun din interiorul localităţilor, se referă şi la cel care parcurge o distanţă în afara localităţii, dacă se practică tarife stabilite în condiţiile transportului în comun.

5.5. Aşezarea impunerii

5.5.1. Stabilirea, modificarea şi darea la scădere a taxei

Taxa asupra mijloacelor de transport se datorează începând cu data de întâi a lunii în care au fost dobândite, iar în cazul înstrăinării sau radierii în timpul anului din evidenţele organelor de poliţie sau ale căpităniei porturilor, după caz, taxa se dă **la scădere** începând cu data de întâi a lunii în care a apărut una dintre aceste situaţii.

Stabilirea taxei asupra mijloacelor de transport se face către organele fiscale teritoriale pe raza cărora contribuabilii îşi au domiciliul sau sediul, după caz, pe baza **declaraţiei de impunere**, depusă în condiţiile

Scanned with OKEN Scanner

comune prevăzute de lege pentru toate impozitele şi taxele locale[1].

Prin Normele privind metodologia de calcul şi formularistica corespunzătoare referitoare la aşezarea şi urmărirea impozitelor şi taxelor locale[2], sunt prevăzute reguli detaliate în legătură cu stabilirea, modificarea şi darea la scădere a taxei asupra mijloacelor de transport. Este stabilită pentru prima dată, la nivel de hotărâre a Guvernului, **o procedură completă de dare la scădere**, în lipsa căreia au fost întâmpinate numeroase dificultăţi în practica fiscală, astfel că deşi mijlocul de transport nu mai era în funcţiune, de mulţi ani, era menţinut în evidenţă şi se percepea taxă.

Taxa asupra mijloacelor de transport se dă la scădere în cazurile în care mijlocul de transport respectiv a fost înstrăinat şi radiat din evidenţele organelor de poliţie sau ale căpităniei portului.

Radierea se referă la scoaterea din evidenţă a acestor mijloace de transport, în condiţiile prevăzute de H.G. nr. 610/1992 privind cartea de identitate a vehiculului[3].

Pentru autovehiculele care nu sunt supuse înmatriculării, scăderea taxei se poate face numai în cazul înstrăinării acestora sau prin scoatere din uz, ca urmare a casării sau vânzării ca piese de schimb (motor, caroserie, şasiu, cutie de viteze, etc.), fapt dovedit prin documente care să ateste aceste situaţii.

Casarea trebuie dovedită prin documente din care să rezulte că mijlocul de transport a fost predat unităţilor autorizate pentru colectarea şi recuperarea metalelor.

Taxa asupra mijloacelor de transport **nu se dă la scădere** pentru perioada cât autovehiculele sau mijloacele de transport pe apă se află în reparaţii curente sau capitale, şi nici în cazul lipsei temporare a unor piese de schimb din reţeaua comercială sau de la unităţile de reparaţii de profil.

Stabilirea şi darea la scădere a taxei asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică se face avându-se în vedere şi prevederile H.G. nr. 610/1992 privind cartea de identitate a vehiculului. Deţinerea unor piese disparate sau a unor caroserii de autovehicule nu înseamnă că acel contribuabil are un autovehicul taxabil. În caz de transformare a autovehiculului prin acrosare nu se stabileşte o nouă taxă, deoarece capacitatea cilindrică a motorului nu se modifică.

Contribuabilii care datorează taxă asupra mijloacelor de transport sunt datori să îndeplinească obligaţiile prevăzute de Legea privind

1. Art. 61 şi urm. din Legea nr. 27/1994. A se vedea cap. VI, sect. I, par. 4
2. Aprobate prin H.G. nr. 506/1944.
3. M.Of. nr. 262 din 21 octombrie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

impozitele şi taxele locale[1], atât în ce priveşte declararea dobândirii mijlocului de transport, cât şi în ce priveşte **schimbările intervenite ulterior declarării**, care conduc la modificarea cuantumului taxei.

În cazul schimbării domiciliului sau a sediului, contribuabilii proprietari de mijloace de transport supuse taxei, au obligaţia să declare în termen de 30 de zile la organul fiscal de la vechiul domiciliu sau sediu data mutării şi noua adresă. În baza acestei declaraţii organul fiscal transmite dosarul impunerii în termen de 15 zile organului fiscal de la noul sediu sau domiciliu, specificând că, în baza confirmării primirii, va da la scădere taxa, cu începere de la data de 1 a lunii în care s-a schimbat sediul sau domiciliul, urmând ca impunerea să se stabilească cu începere de la aceeaşi dată la noul domiciliu. Organul fiscal de la noul sediu sau domiciliu verifică pe teren, înainte de confirmarea primirii dosarului, exactitatea datelor privind noul sediu sau domiciliu, confirmând preluarea debitului în termenul prevăzut de lege.

În cazul **înstrăinării mijloacelor de transport**, taxa stabiltă pe numele vânzătorului se dă la scădere pe baza actului de vânzare-cumpărare şi a certificatului de radiere din evidenţa organului de poliţie sau căpităniei portului, după caz, cu începere de la data de 1 a lunii următoare celei în care s-a făcut radierea. Unitatea fiscală acordă scăderea taxei şi comunică, în termen de 15 zile, la organul fiscal din raza de domiciliu a cumpărătorului, numele şi adresa cumpărătorului şi data de la care s-a acordat scăderea.

Unitatea fiscală de domiciliu a cumpărătorului este obligată să **confirme primirea** datelor respective în termen de 30 de zile şi să ia măsuri pentru impunerea în continuare a cumpărătorului. În ce priveşte înscrierea sau scoaterea din evidenţele fiscale a mijloacelor de transport, sunt aplicabile şi prevederile din Instrucţiunile comune ale Ministerului de Interne, Ministerul Finanţelor şi Ministerul Transporturilor nr. 209/2802/1189/1993[2].

În cazul contribuabililor proprietari de mijloace de transport supuse taxei, **plecaţi din localitatea de domiciliu sau din sediu** fără să declare sau fără să anunţe modificările intervenite, taxele aferente se debitează în evidenţele fiscale, urmând ca, ulterior, să se facă cercetări pentru a fi urmăriţi la plată, potrivit reglementărilor legale[3], ori să li se transmită debitele în localităţile unde au plecat, în condiţiile legii.

1. Art. 61 din Legea nr. 27/1994.
2. M.Of. nr. 110 din 28 mai 1993.
3. Decretul nr. 221/1960 şi Hotărârea Consiliului de Miniştri nr. 792/1960, ambele republicate în Buletinul Oficial nr. 144 din 15 decembrie 1969.

Scanned with OKEN Scanner

5.4.2. Plata taxei

Taxa asupra mijloacelor de transport este anuală, dar se plăteşte **trimestrial**, în părţi egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Taxa datorată pentru mijloacele de transport dobândite în cursul anului, se repartizează în sume egale, la termenele de plată rămase până la sfârşitul anului.

Persoanele fizice sau juridice **străine**, care solicită înmatricularea temporară a mijloacelor de transport, au obligaţia de a **achita integral** taxa datorată, la data luării în evidenţă de către organele fiscale. Această excepţie de la regula de mai sus are în vedere atât caracterul temporar al înmatriculării cât şi greutăţile în urmărirea şi încasarea ulterioară a taxei de la persoane fizice sau juridice străine.

6. TAXA PENTRU SCOATEREA DEFINITIVĂ A TERENURILOR DIN CIRCUITUL AGRICOL ŞI SILVIC

6.1. Preliminarii

Scoaterea definitivă a terenurilor din circuitul agricol şi silvic poate fi făcută numai cu plata, de către titularii aprobării, a contravalorii către proprietari şi a taxei prevăzute în Legea fondului funciar[1], nr. 18/1991. Sumele ce se încasează sub forma acestei taxe constituie "Fondul de ameliorare a fondului funciar", aflat la dispoziţia Ministerului Agriculturii şi Alimentaţiei şi Ministerului Mediului. Fondul este folosit pentru acoperirea cheltuielilor privind cercetarea, proiectarea şi executarea lucrărilor prevăzute în proiectele de amenajare, ameliorare şi punere în valoare a terenurilor degradate şi poluate (art. 67 din Legea nr. 18/1991).

6.2. Subiecţii impunerii

Taxa este datorată de persoana juridică sau fizică, titulara aprobării scoaterii definitive a terenurilor din circuitul agricol şi silvic.

---

1. M.Of. nr. 37 din 20 februarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

6.3. Baza de impunere

6.3.1. Taxa procentuală datorată pentru scoaterea definitivă din circuitul agricol a terenurilor aflate în extravilan este stabilită după cum urmează:

	Clasa terenurilor agricole				
	1	2	3	4	5
Taxa procentuală ce se aplică la preţul de vânzare	800	800	700	600	500

Procentul taxei se aplică la **valoarea terenului declarată** ca preţ de părţile din contractul de înstrăinare.

În caz că valoarea declarată de părţi este mai mică decât **valoarea normală de circulaţie a terenului**, calculată prin înmulţirea cu 25 a venitului anual impozabil pentru terenul respectiv, procentul se calculează la va-loarea astfel stabilită.

Taxa se calculează în acelaşi mod şi în cazul în care nu a fost înstrăinat.

6.3.2. Taxa procentuală pentru folosirea definitivă a terenurilor forestiere în alte scopuri decât producţia forestieră şi defrişarea pădurii se stabileşte după cum urmează:

	Clasa de calitate				
	1	2	3	4	5
Taxa procentuală ce se aplică la preţul de vânzare	600	550	500	400	300

Procentul taxei se aplică la **valoarea de rentă** stabilită pentru volumul realizat la exploatabilitate de specia de bază din zonă, considerat la sortimentul ţel, stabilit prin angajament sau asimilat acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

6.4. Scutiri

Taxa **nu se datorează** la scoaterea definitivă a terenurilor din circuitul agricol şi silvic pentru:

a) construcţii care deservesc activităţile agricole şi silvice;

b) lucrările de îmbunătăţiri funciare, regularizarea cursurilor de apă, realizarea de surse de apă potabilă;

c) obiective meteorologice.

7. TAXA PENTRU FOLOSIREA TERENURILOR PROPRIETATE DE STAT ÎN ALTE SCOPURI DECÂT PENTRU AGRICULTURĂ SAU SILVICULTURĂ

7.1. Scop

Taxa este instituită[1] pentru a se asigura folosirea cât mai eficientă a suprafeţelor de teren proprietate de stat şi a se înlătura risipa sau degradarea acestuia.

7.2. Subiecţii impunerii sunt regiile autonome, societăţile comerciale cu capital de stat şi celelalte persoane juridice care deţin în administrare sau folosinţă terenuri proprietate de stat, pe care le utilizează în alte scopuri decât pentru agricultură sau silvicultură.

7.3. Obiectul impunerii îl formează terenurile proprietate de stat, aflate în administrarea sau folosinţa subiecţilor impunerii, dacă aceştia le utilizează în alte scopuri decât pentru agricultură sau silvicultură. Terenurile ce fac obiectul impunerii sunt cele utilizate pentru construcţii de drumuri şi linii ferate, cele utilizate pentru studii administrative, cluburi, cantine, locuinţe, parcuri etc.

Este necesar a se evita a fi confundată această taxă, care reprezintă un venit al bugetelor publice, cu **preţul de concesionare** prevăzut de art. 14 din Legea nr. 50/1991[2]. Textul menţionat se referă la concesionarea terenurilor pentru construcţii şi prevede că limita minimă a preţului concesionării se stabileşte, după caz, prin decizia prefecturii sau a primăriei, astfel încât să asigure recuperarea în 25 de ani a preţului de vânzare a terenului, în condiţii de piaţă la care se adaugă costul lucrărilor de infrastructură aferentă. Preţul concesiunii se stabileşte, în mod concret,

1. Legea nr. 69/1993, în M.Of. nr. 250 din 21 octombrie 1993.
2. Legea privind autorizarea executării construcţiilor şi unele măsuri pentru realizarea locuinţelor, în M.Of. nr. 163 din 7 august 1991.

Scanned with OKEN Scanner

ca rezultat al licitaţiei publice. Ca atare, spre deosebire de taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, care este stabilită în sume fixe pe metru pătrat de teren, preţul concesiunii rezultă în urma licitaţiei publice, legea stabilind numai criterii pentru determinarea limitei minime a preţului. În acelaşi timp diferă şi scopul pentru care sunt instituite cele două categorii economico-financiare.

7.4. Aşezarea impunerii

Taxa este anuală, fiind stabilită în lei pe metru pătrat de teren, diferenţiată pe categorii de localităţi, iar în cadrul localităţilor pe zone.

7.4.1. Pentru localităţi urbane, taxa este următoarea:

- lei/mp -

Zona în cadrul localităţii	Categoria localităţii			
	I	II	III	IV
A	120,00	90,00	40,00	20,00
B	70,00	50,00	25,00	15,00
C	45,00	30,00	15,00	-
D	30,00	20,00	-	-

Încadrarea localităţilor urbane **în categoriile** de mai sus se face în funcţie de **gradul de dezvoltare economică şi socială**, după cum urmează:

1. municipiul Bucureşti se încadrează în categoria I de localităţi;

2. municipiile reşedinţă de judeţ. precum şi municipiul Hunedoara se încadrează în categoria a II-a de localităţi;

3. celelalte localităţi urbane fac parte din categoria a III-a sau a IV-a.

Încadrarea acestora în categoria a II-a sau a IV-a de localităţi se face de consiliile judeţene şi, respectiv, de Consiliul Sectorului Agricol Ilfov, după caz.

Încadrarea **terenurilor pe zone în cadrul localităţilor urbane** se face de către consiliile locale ale municipiilor şi oraşelor, în funcţie de poziţia terenurilor faţă de centrul localităţilor, de caracterul zonei respective (zonă de locuit sau industrială), apropierea sau depărtarea faţă de căile de

Scanned with OKEN Scanner

comunicaţie, precum şi în funcţie de alte elemente care să asigure aplicarea unei taxe mai ridicate pentru folosirea terenurilor situate în zonele centrale de locuit ale localităţilor.

Consiliile locale vor efectua încadrarea localităţilor în categoria a III-a sau a IV-a, respectiv, a terenurilor pe zone în cadrul localităţilor.

Pe măsura dezvoltării economice şi sociale a localităţilor, consiliile judeţene şi Consiliul Sectorului Agricol Ilfov vor reexamina posibilitatea încadrării lor într-o categorie superioară.

Trecerea localităţilor din categoria a IV-a în categoria a III-a este de competenţa consiliilor judeţene şi a Consiliului Sectorului Agricol Ilfov. Modificarea încadrării terenurilor pe zone în cadrul localităţilor se face de către consiliile locale ale municipiilor şi oraşelor.

Modificările prevăzute la cele două alineate precedente se pot face anual, până la 1 august, cu aplicare de la 1 ianuarie a anului următor.

Schimbarea încadrării localităţilor de la categoria a III-a sau a IV-a la categoria a II-a se aprobă prin hotărâre a Guvernului.

În cazul în care o localitate rurală trece în categoria celor urbane, taxa corespunzătoare noii încadrări se aplică începând cu 1 ianuarie al anului următor celui în care a survenit această modificare.

7.4.2. Pentru **localităţile rurale**, taxa este următoarea:

- lei/mp -

	Zona de fertilitate				
Specificare	I	II	III	IV	V
Taxa	70,00	60,00	50,00	30,00	20,00

Încadrarea localităţilor rurale în zone de fertilitate este cea prevăzută de normele legale privind impunerea veniturilor realizate din activităţile agricole.

7.4.3. Taxa pentru terenurile ocupate de linii ferate şi drumuri este anuală, în lei/km de drum şi cale ferată, diferenţiată după cum urmează:

- pentru linii ferate normale 8.300 lei/km
- pentru linii ferate înguste 4.200 lei/km
- pentru drumuri 4.200 lei/km.

Unităţile de transport feroviar datorează numai taxa în funcţie de

Scanned with OKEN Scanner

lungimea căii ferate. La stabilirea taxei se are în vedere lungimea totală a căii ferate, inclusiv lungimea desfăşurată a reţelei de linii ferate din depouri, staţii de cale ferată, rampe, triaje, precum şi alte obiective de exploatare feroviară.

Ceilalţi agenţi economici datorează această taxă numai pentru liniile ferate şi drumurile până la accesul în incinta unităţii.

7.5. Scutiri

Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat nu se datorează pentru:

a) terenurile aflate în administrarea sau folosinţa instituţiilor publice stabilite potrivit Legii nr. 10/1991 privind finanţele publice;

b) terenurile care prin natura lor şi nu prin destinaţia dată sunt improprii pentru agricultură sau silvicultură, inclusiv cele ocupate de iazuri, bălţi sau lacuri de acumulare, precum şi terenurile utilizate pentru exploatările din subsol, în măsura în care nu afectează folosirea suprafeţei solului. Încadrarea terenurilor în aceste categorii se face de către organele de specialitate competente;

c) terenurile pe care sunt în curs de execuţie obiective noi de investiţii;

d) terenurile aflate în situaţiile prevăzute de art. 71 alin. 4 din Legea fondului funciar nr. 18/1991, adică terenurile scoase definitiv din circuitul agricol şi silvic pentru construcţii care deservesc activităţile agricole şi silvice, lucrările de îmbunătăţiri funciare, regularizarea cursurilor de apă potabilă şi obiective meteorologice.

7.6. Mod de calcul şi plată

Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat se datorează în funcţie de situaţia terenurilor existente la 1 ianuarie al fiecărui an pe baza **declaraţiei** depuse de contribuabil.

Nivelul taxei şi al amenzilor se va **indexa** anual prin hotărâre a Guvernului, în funcţie de evoluţia preţurilor şi rata inflaţiei.

Plata taxei se face în **patru rate trimestriale egale**, până la 15 (inclusiv) a ultimei luni a fiecărui trimestru. Taxele se varsă la **bugetele locale** comunale şi orăşeneşti.

Obligaţia calculării şi răspunderea pentru achitarea în termen a taxei revin subiecţilor impunerii.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru neplata în termen a taxei se datorează majorări de 0,12% pentru fiecare zi de întârziere la plată.

Taxa nestabilită la timp se datorează pe o perioadă de 2 ani în urma celui în care are loc constatarea.

7.7. Căi de atac

Contestaţiile privind stabilirea şi încasarea taxei, precum şi a majorărilor de întârziere aferente, se depun în termen de 30 de zile de la data înştiinţării persoanei juridice şi se rezolvă de direcţiie generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti, după caz, în cel mult 30 de zile de la înregistrare.

Împotriva deciziei date se poate face **contestaţie** în termen de 30 de zile la Ministerul Finanţelor care, în cel mult 40 de zile de la înregistrare este obligat să o soluţioneze.

Depunerea contestaţiei nu obsolvă plătitorul de obligaţia virării sumei la bugetul public.

7.8. Contravenţii

Legea nr. 69/1993 instituie **trei contravenţii** şi anume:

a) nedepunerea declaraţiei în termen şi în condiţiile prevăzute în anexa legii;

b) refuzul de a pune la dispoziţia organelor de control documentele privind calculul şi vărsarea taxei;

c) întocmirea unor documente eronate cu privire la suprafaţa de teren, care conduc la diminuarea taxei legal datorate.

Contravenţiile de la lit. a) şi c) se sancţionează cu amendă de la 50.000 lei la 100.000 lei, iar contravenţia de la lit. b), cu amendă de la 30.000 lei la 50.000 lei.

8. TAXELE VAMALE

8.1. Consideraţii generale

În condiţiile economiei noastre, taxele vamale constituie un mijloc de stimulare a exporturilor, de **lărgire a cooperării economice cu alte state**. Totodată, prin taxele vamale, se asigură folosirea avantajelor participării României la diviziunea internaţională a muncii, intensificarea, pe

Scanned with OKEN Scanner

baze reciproc avantajoase a schimburilor economice şi tehnico - ştiinţifice cu alte ţări. Taxele vamale au un rol activ în asigurarea cu materii prime şi alte produse deficitare. Astfel, pentru produsele exportate nu se datorează taxe vamale, iar sistemul vamal este astfel conceput încât să stimuleze importurile, cu precădere spre materii prime şi materiale necesare economiei naţionale.

Taxele vamale se instituie asupra bunurilor şi produselor care intră şi ies în/din ţară sau şi asupra celor care tranzitează teritoriul naţional. În consecinţă, pot exista **trei categorii de taxe** vamale şi anume: de import, de export şi de tranzit.

Taxele vamale de import sunt cele mai răspândite şi au cel mai ridicat randament fiscal deoarece, în condiţiile relaţiilor de complementaritate tot mai accentuată dintre economiile ţărilor lumii şi ale concurenţei dintre acestea, au sporit considerabil importurile de materii prime, materiale, produse manufacturate, mărfuri de consum etc.

Taxele vamale de export au o răspândire mai restrânsă, fiind utilizate mai ales de statele care deţin monopolul natural al unor resurse minerale sau materii prime, ori monopolul de fabricaţie (tehnologic) la unele produse manufacturate.

Taxele vamale de tranzit au o aplicabilitate foarte restrânsă deoarece statele sunt interesate a încuraja tranzitul de mărfuri spre a obţine venituri sub forma taxelor pentru transportul acestor mărfuri pe căile ferate, rutiere sau pe apă[1].

Ţinând seama de poziţia sa geografică şi de interesul pentru dezvoltarea exportului, **România utilizează numai taxele vamale de import**, care sunt stabilite şi percepute în conformitate cu Tariful vamal de import.

8.2. Subiecţii impunerii sunt persoanele juridice în al căror obiect de activitate sunt prevăzute operaţiuni de import şi persoanele fizice autorizate să realizeze astfel de operaţiuni.

Pot deveni subiecţi ai impunerii şi **persoanele fizice neautorizate** atât în cazul introducerii unor bunuri în ţara noastră, cât şi în cazul scoaterii acestora din România, dar numai dacă **depăşesc o anumită valoare** sau plafonul valoric de scutire, în vigoare la data trecerii frontierei.

În scopul evitării unor tratamente diferenţiate, Direcţia Generală a Vămilor a emis o Listă de **valori unice în vamă**, care cuprinde circa 2.500 de produse şi grupe de produse. Această listă este actualizată periodic, în raport de indicele general al preţurilor şi al altor criterii.

---

1. Pentru detalii, a se vedea Ioan Talpoş, *op. cit.*, p. 252 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

8.3. Cota de impunere. Taxele vamale sunt prevăzute în Tariful vamal de import al României[1] şi sunt exprimate în procente, diferenţiate pe mărfuri sau grupe de mărfuri. Mărfurile sunt grupate pe secţiuni şi capitole, potrivit nomenclatorului Sistemului Armonizat - care se foloseşte în relaţiile reciproce dintre statele membre ale Acordului General pentru Tarife şi Comerţ (G.A.T.T. - General Agreement on Tarifs and Trade).

Cotele cele mai frecvente sunt cuprinse între 10 - 30%. Astfel, spre exemplu: pentru produsele farmaceutice cota este, în general, între 5 - 10%; pentru carne de bovine, porcine, ovine şi caprine proaspătă, refrigerată sau congelată se aplică cota de 20%; pentru peştii vii - 25%; pentru îngrăşăminte - 10%; pentru produse fotografice şi cinematografice, 15 - 30%; pentru materiale plastice şi articole din materiale plastice - 20%; pentru cauciuc şi articole din cauciuc, 3 - 25%; pentru produse din fontă, fier sau oţel, 10 - 15%.

La fiecare marfă sau grupă de mărfuri, inclusiv la cele enumerate mai sus, în mod exemplificativ, sunt stabilite **excepţii**, fie ca procent de taxă, fie ca exceptare de la taxare.

Se aplică "**taxa vamală în vigoare**", adică taxa vamală care se aplică efectiv în momentul vămuirii mărfii, din coloana "Taxă vamală" a Tarifului vamal de import al României.

8.4. Scutiri

Tariful vamal prevede scutirea de taxe vamale pentru importul următoarelor categorii de bunuri:

a) ajutoare şi donaţii cu caracter social, umanitar, cultural, sportiv, didactic primite de organizaţii sau asociaţii nonprofit cu caracter umanitar sau cultural, ministere şi alte organe ale administraţiei publice, sindicate şi partide politice, organizaţii de cult, federaţii, asociaţii sau cluburi sportive, instituţii de învăţământ, fără a fi destinate sau a fi folosite pentru subvenţionarea campaniei electorale sau a unor activităţi ce pot constitui ameninţări la siguranţa naţională;

b) bunurile străine care devin, potrivit legii, proprietatea statului;

c) mostrele fără valoare comercială, materiale publicitare, de reclamă şi documentare;

---

1. O.G. nr. 26/1993, în M.Of. nr. 213 din 31 august 1993, modificată prin O.G. nr. 14/1994, în M.Of. nr. 21 din 25 ianuarie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

d) alte bunuri prevăzute în legi sau în hotărâri ale Guvernului[1].

Pentru a beneficia de scutire de taxe vamale, bunurile enumerate trebuie să îndeplinească următoarele **condiţii**:

- să fie trimise de expeditor către destinatar fără nici un fel de obligaţii de plată;
- să nu facă obiectul unor comercializări viitoare;
- să nu fie utilizate pentru prestaţii către terţi, aducătoare de venituri;
- să fie cuprinse în patrimoniul persoanei juridice şi înregistrate în evidenţa contabilă proprie.

Bunurile scutite de taxe vamale pot fi utilizate numai în scopurile pentru care au fost importate. În caz de **schimbare a destinaţiei**, importatorii sunt obligaţi să îndeplinească formalităţile legale privind importul mărfurilor şi să achite taxele vamale de import. În astfel de situaţii, valoarea în vamă se calculează la cursul în vigoare în ziua constatării schimbării destinaţiei bunurilor.

În acest scop, **organele de control financiar şi ale Gărzii financiare** sunt obligate să urmărească destinaţia dată acestor bunuri şi să sesizeze organele vamale pentru luarea măsurilor ce decurg din aplicarea legii. Taxele astfel datorate se stabilesc şi se urmăresc pe o periaodă de **5 ani** de la data intrării în ţară a bunurilor.

De asemenea, este scutit de taxe vamale importul următoarelor categorii de bunuri:

a) bunurile de origine română;

b) bunurile reparate în străinătate sau bunurile care le înlocuiesc pe cele necorespunzătoare calitativ, returnate partenerilor externi în perioada de garanţie;

c) bunurile care se înapoiază în ţară ca urmare a unei expedieri eronate[2].

Ca urmare a **Acordului european de asociere** dintre România şi Comunităţile Europene şi statele membre ale acesteia[3], urmat de alte acorduri şi protocoale, taxele vamale de import ale acestor ţări se vor reduce şi treptat aboli pentru importurile din România. Acordul a intrat în vigoare la data de 1 februarie 1995.

---

1. A se vedea, O. Botez, *Sistemul de facilităţi fiscale şi vamale în favoarea investitorilor străini în România*, în "Finanţe, Credit, Contabilitate" nr. 1/1995, p. 5 - 11.
2. O.G. nr. 26/1993 privind tariful vamal de import al României, în M.Of. nr. 213/31 august 1993, modificată prin O.G. nr. 14/1994.
3. Semnat la Bruxelles la 1 februarie 1993, ratificat prin Legea nr. 20/1993, în M.Of. nr. 73 din 2 aprilie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

8.5. Baza impozabilă

Determinarea sumei de plată se face prin aplicarea procentului taxei vamale asupra valorii în vamă a mărfurilor exprimată în lei. În acest sens, Tariful vamal prevede că "Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie bază de calcul a taxelor vamale prevăzute în tariful vamal al României"[1].

Valoarea în vamă a mărfurilor importate se determină potrivit regulilor prevăzute în Acordul privind aplicarea art. VII din Acordul general pentru tarife şi comerţ[2].

Metoda de bază în determinarea valorii în vamă este metoda "**valorii tranzacţionale**" la care se referă şi Tariful vamal de import al României[3]. Conform acestei metode, "valoarea în vamă a mărfurilor importate" este **valoarea tranzacţiei**, adică "preţul efectiv plătit sau de plătit" pentru mărfuri, când acestea sunt vândute pentru export cu destinaţia ţării de import, la care se adaugă o serie de elemente. **Preţul efectiv plătit** sau de plătit "reprezintă plata totală efectuată de către cumpărător vânzătorului" sau în beneficiul acestuia "pentru mărfurile importate". Mai exact, "preţul efectiv plătit sau de plătit" conţine toate plăţile efectuate, ca o condiţie a vânzării mărfurilor importate de către cumpărător către vânzător sau de către cumpărător către o terţă persoană, pentru a satisface o obligaţie a vânzătorului.

Potrivit art. 8 din Acordul menţionat, la preţul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate se adaugă următoarele **elemente**:

a) elemente obligatorii, cum sunt:
- comisioane, cu excepţia comisionului de cumpărare;
- ambalaje;
- aporturi (materii prime, materiale, piese);
- redevenţe;
- produsul oricărei revânzări;

b) elemente opţionale, cum sunt:
- cheltuieli de transport pe parcurs extern;
- cheltuilei de manipulări pe parcurs extern;

---

1. Art. 8 alin. 1 din O.G. nr. 26/1993, în M.Of. nr. 213 din 31 august 1994.
2. Decretul nr. 183/1980 privind acceptarea unor înţelegeri realizate în negocierile comerciale multilaterale din cadrul Acordului General pentru Tarife şi Comerţ - G.A.T.T. (Runda Tokio), în B.Of. nr. 47 din 16 iunie 1980.
3. Art. 8 alin. 4 din O.G. nr. 26/1993.

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli de asigurare pe parcurs extern[1].

În tariful vamal de import al României se prevede că în ţara noastră se includ în valoarea în vamă şi elementele opţionale[2].

Transformarea în lei a preţurilor şi a cheltuielilor exprimate în valută se face la **cursul de schimb** stabilit şi comunicat de Banca Naţională a României, în fiecare vineri. Acest curs se utilizează pe toată durata săptămânii următoare pentru determinarea valorii în vamă a mărfurilor importate ale căror declaraţii vamale se înregistrează în cursul săptămânii respective.

8.6. Declaraţia vamală

Valoarea în vamă se determină şi se **declară** de către importatori, direct sau prin reprezentanţii autorizaţi ai acestora, care sunt obligaţi să depună la vamă, împreună cu celelalte documente necesare vămuirii mărfii, o **declaraţie** pentru valoarea în vamă, însoţită de facturi sau alte documente de plată a mărfii şi a cheltuielilor pe parcurs extern aferente acesteia.

În declaraţia vamală trebuie să se înscrie **încadrarea tarifară**, valoarea în vamă a mărfurilor şi bunurilor, coeficientul tarifar, cuantumul taxelor vamale, precum şi felul, numărul şi data instrumentului de plată. Declaraţia vamală trebuie să fie însoţită de dovada plăţii taxelor vamale datorate.

8.7. Controlul vamal

Organele vamale au competenţa de a verifica încadrarea tarifară, calculul taxelor vamale înscrise în declaraţia vamală şi urmăresc încasarea acestora.

Mai mult, organele vamale au **dreptul să efectueze verificări** şi investigaţii privind aplicarea Tarifului vamal de import, atât în momentul vămuirii, cât şi ulterior, la vamă sau la sediul importatorilor. Dreptul de verificare ulterioară poate fi exercitat în decursul unei perioade de **5 ani** de la data intrării în ţară a mărfurilor sau a bunurilor.

În scopul exercitării dreptului de verificare, importatorii şi comisionarii în vamă sunt obligaţi să păstreze şi să pună la dispoziţia organelor vamale toate documentele care se referă la mărfurile importate.

---

1. Pentru detalii, a se vedea N. Ioniţă, *Valoarea în vamă a mărfurilor*, în revista "Finanţe, Credit, Contabilitate" nr. 8 - 9/1993, p. 7 - 10.
2. Art. 8 alin. 3 din O.G. nr. 26/1993.

Scanned with OKEN Scanner

8.8. Plata taxelor vamale

Plata taxelor vamale se face în contul unităţii care a efectuat vămuirea, prin folosirea formelor şi **instrumentelor de decontare** care asigură cu anticipaţie sumele necesare efectuării plăţilor.

Diferenţele în minus constatate la verificarea taxelor vamale se plătesc în termen de 7 zile de la data comunicării, iar diferenţele în plus se restituie în acelaşi termen sau se compensează cu taxe ulterioare, la cererea importatorului.

Diferenţele de taxe se stabilesc în termen de 5 ani de la data vămuirii.

Neplata la termen a taxelor vamale şi a altor drepturi cuvenite bugetului de stat atrage **majorarea** sumei de plată pentru fiecare zi de întârziere[1]. Calculul majorărilor de întârziere se face din ziua imediat următoare expirării termenului legal de plată până în ziua plăţii taxei datorate, inclusiv, iar cuantumul acestora se suportă, în toate cazurile, de către importatori.

8.9. Titluri executorii

Declaraţiile vamale şi actele constatatoare ale organelor vamale privind taxele şi drepturile cuvenite bugetului de stat constituie **titluri executorii**.

Băncile au obligaţia de a pune în aplicare aceste titluri, fără a solicita acceptul plătitorului.

8.10. Prescripţie

Termenul de prescripţie a taxelor şi a altor drepturi cuvenite bugetului de stat este de 5 ani şi curge de la data înregistrării declaraţiei vamale de import.

8.11. Căi de atac

Tariful vamal de import al României[2] reglementează **trei căi de atac**, spre deosebire de regimul juridic general în materie de căi de atac.

1. O.G. nr. 34/1995, în M.Of. nr. 202 din 31 august 1995, stabileşte cota de majorare la 0,12% pentru fiecare zi de întârziere.
2. O.G. nr. 26/1993, în M.Of. nr. 213 din 31 august 1993.

Scanned with OKEN Scanner

În primă instanţă, **contestaţiile** cu privire la aplicarea tarifului vamal de import, la stabilirea valorii în vamă şi a încadrării tarifare se pot formula în termen de 30 de zile de la luarea la cunoştinţă de către agentul economic şi se soluţionează de şeful unităţii vamale unde s-a efectuat vămuirea.

În a doua instanţă, cei nemulţumiţi de soluţia dată contestaţiei pot face **întâmpinare**, în termen de 30 de zile, la Direcţia Generală a Vămilor.

În ultimă instanţă, împotriva soluţiei Direcţiei Generale a Vămilor, în termen de 15 zile de la luarea la cunoştinţă a modului de rezolvare a întâmpinării, se poate face **plângere** la instanţa judecătorească competentă.

Sistemul căilor de atac examinat permite un control administrativ - ierarhic prin primele două căi de atac, precum şi unul judiciar prin ultima cale de atac, respectiv controlul efectuat de un organ neutru şi investit cu numeroase mijloace procedurale pentru a verifica legalitatea şi temeinicia actelor organelor vamale.

8.12. Contravenţii

Legislaţia vamală cunoaşte şi un sistem sancţionator specific în domeniul răspunderii contravenţionale.

Astfel, constituie contravenţie şi se sancţionează cu **amendă egală cu 50% din valoarea în vamă a mărfurilor**, depunerea declaraţiei vamale sau a documentelor conţinând date nereale privind felul, cantitatea, originea şi valoarea mărfurilor.

Încercarea de sustragere sau sustragerea de la vămuire a mărfurilor sau bunurilor constituie contravenţie şi se sancţionează cu **amendă egală cu valoarea în vamă** a acestora şi confiscarea lor.

Neprezentarea în termen la unitatea vamală de destinaţie a mărfurilor sau a bunurilor transportate în tranzit ori prezentarea acestora pentru vămuire la o altă unitate vamală decât cea menţionată în declaraţia vamală de tranzit, fără acordul direcţiei regionale vamale în subordinea căreia se află vama de destinaţie, constituie contravenţie şi se sancţionează cu **amendă egală cu 10% din valoarea mărfii**.

Descărcarea, încărcarea sau transbordarea mărfurilor pe nave, fără permis vamal, constituie contravenţie şi se sancţionează cu **amendă egală cu valoarea în vamă a mărfurilor şi confiscarea acestora.**

Prezentarea la organele vamale, de către transportator, a unor

Scanned with OKEN Scanner

documente de transport internaţioanale cu date eronate privind felul şi cantitatea mărfurilor sau bunurilor constituie contravenţie şi se sancţionează cu **amendă egală cu valoarea în vamă** a mărfurilor sau bunurilor constatate în plus. În acest caz se aplică şi măsura confiscării acestora.

Tariful vamal de import prevede o derogare de la dreptul comun în ce priveşte **termenul de prescripţie pentru aplicarea sancţiunilor** stabilite în domeniul vamal, care este de **5 ani** de la data săvârşirii faptei.

Contravenţiile se constată de organele vamale în incintele vamale, precum şi în orice alte locuri unde se desfăşoară operaţiuni de supraveghere vamală.

Împotriva procesului - verbal de contravenţie, aprobat prin încheiere de şeful unităţii vamale, contravenientul poate formula **plângere** în termen de 15 zile de la comunicare.

Plângerea se depune la unitatea vamală unde s-a constatat contravenţia, care o va înainta, în termen de cel mult 5 zile, la **judecătoria** în a cărei rază teritorială se află sediul sau domiciliul contravenientului.

Sancţiunile prevăzute de Tariful vamal de import se aplică atât contravenienţilor persoane juridice, cât şi persoane fizice, după caz.

Amenzile aplicate prin procesele - verbale de contravenţie rămase definitive şi executorii se încasează de organele vamale, prin societăţile bancare şi organele financiare, fără acceptul contravenientului.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VI
IMPOZITAREA PERSOANELOR FIZICE ŞI NEREZIDENŢILOR. CONVENŢII FISCALE INTERNAŢIONALE

Secţiunea I
Impozitarea persoanelor fizice

1. CONSIDERAŢII PRELIMINARE

Trecerea cât mai rapidă la economia de piaţă a impus promovarea unei legislaţii fiscale care să instituie un nou **sistem fiscal**, capabil să stimuleze şi să accelereze procesul de privatizare şi formarea cât mai echitabilă a veniturilor publice.

În acest sens, cu privire la impozitarea populaţiei, sunt de remarcat măsurile legislative adoptate pentru organizarea şi desfăşurarea unor **activităţi economice pe baza liberei iniţiative**[1], prin care s-a făcut primul pas spre formarea unui sector privat mai larg şi puternic, dând posibilitatea persoanelor fizice să-şi manifeste şi materializeze spiritul de iniţiativă.

Astfel, persoanelor fizice li s-a creat, pentru prima dată, după o perioadă de peste patru decenii, posibilitatea de a organiza şi conduce activităţi industriale, comerciale, prestări de servicii etc. în **mici întreprinderi,** în asociaţii familiale sau individual. Veniturile realizate din aceste activităţi au fost supuse unui impozit stabilit pe baza unor cote progresive, diferenţiate pe tranşe de venit[2].

---

1. Decretul-lege nr. 54/1990, publicat în M.Of. nr. 20 din 6 februarie 1990
2. Hotărârea Guvernului nr. 201/1990, în M.Of. nr. 33-34 din 8 martie 1990

Scanned with OKEN Scanner

Cea mai importantă măsură legislativă fiscală privind persoanele fizice o reprezintă **introducerea impozitului pe salarii**[1] şi trecerea la impozitarea salariilor lunare individuale prin aplicarea unor cote de impozit progresive cuprinse între 6% şi 45%, pe tranşe de venit. S-a înlocuit astfel **impozitul pe fondul total de retribuire** al unităţilor socialiste de stat[2], care prevedea un impozit proporţional cu cote diferenţiate pe ramuri, subramuri şi activităţi economico-sociale între 14,50% şi 17,50%, care însă nu ţinea seama de salariul individual realizat lunar şi de situaţia personală a fiecărui salariat.

Reforma fiscală este în curs de realizare, urmărindu-se, în ce priveşte persoanele fizice, introducerea **impozitului global pe veniturile persoanelor fizice**, în scopul înlăturării multiplelor impozite care se percep în prezent în mod separat, pentru diferitele feluri de venituri, aşa cum s-a procedat şi în cazul impozitului pe profit. Se pare că acest impozit va fi introdus în anul 1997. Se urmăreşte, de asemenea, **revizuirea în ansamblu a legislaţiei fiscale** pentru a fi pusă de acord cu cerinţele impuse de trecerea treptată la economia de piaţă şi pentru a se realiza **armonizarea** cu **legislaţia Uniunii Europene**, aşa cum prevede Acordul European de Asociere între România şi Comunităţile Europene şi statele membre ale acestora[3].

Pe baza măsurilor legislative adoptate deja, putem constata că impozitele, taxele şi alte plăţi obligatorii ale persoanelor fizice se înscriu ca o sursă importantă la constituirea veniturilor bugetului de stat, în cadrul celorlalte surse de venit din România. **Politica fiscală** urmăreşte reglarea corespunzătoare a veniturilor populaţiei şi participarea la formarea resurselor generale necesare dezvoltării societăţii româneşti, în raport cu sporirea permanentă a veniturilor. Astfel, sistemul fiscal trebuie să contribuie la **stimularea** activităţilor care satisfac anumite nevoi sociale şi obţinerea prin muncă a unor venituri cât mai mari.

Principalele grupe de obligaţii fiscale suportate de către persoanele fizice sunt următoarele: 1) impozitele pe venit; 2) impozitul pe terenurile agricole ale populaţiei; 3) impozitul şi taxele locale; 4) taxele de timbru. Pe de altă parte, impozitele şi taxele la care pot fi supuse persoanele fizice pot fi grupate în **două mari categorii** şi anume: a) impozitele pe veniturile realizate de salariaţi, cele obţinute din practicarea unor profesii libere autorizate, închirierea de imobile şi altele; b) impozite pe avere, cum

1. Legea nr. 32/1991, în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
2. Legea nr. 1/1977, în B.Of. nr. 60 din 8 iulie 1977.
3. Art. 69 şi 70. Acordul a fost ratificat prin Legea nr. 20/1993, publicat în M.Of. nr. 73 din 12 aprilie 1993 şi a intrat în vigoare la 1 februarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

sunt: impozitul pe clădiri, impozitul pe venitul agricol, taxe asupra terenurilor, taxe asupra mijloacelor de transport etc.

Vom trata succint fiecare grupă de impozite şi taxe.

2. IMPOZITE PE VENIT

2.1. Trăsături generale

Persoanele fizice sunt supuse impozitelor pe venit pentru toate veniturile obţinute pe teritoriul României, indiferent dacă locuiesc sau au domiciliul în ţara noastră sau în străinătate. **Principiul de bază al impunerii** veniturilor realizate de aceste persoane este acela al **locului sursei de venit** şi nu al domiciliului sau sediului beneficiarului de venit. Veniturile obţinute cuprind sumele de bani, plătite sub orice titlu de persoanele juridice sau persoanele fizice care au sediul sau domiciliul pe teritoriul ţării noastre, precum şi veniturile în natură obţinute pe acest teritoriu. De asemenea, se impun veniturile din munca desfăşurată în România, indiferent că plătitorul se află în ţara noastră sau în străinătate. Potrivit **principiului impunerii la sursă,** cetăţenii români care lucrează în străinătate nu sunt supuşi impozitului pe venit pentru veniturile şi câştigurile realizate în străinătate.

Legislaţia noastră, aplicând **principiul nediscriminării** prevede, în general, acelaşi regim fiscal pentru cetăţenii străini şi persoanele fără cetăţenie, ca şi pentru cetăţenii români.

Impozitele pe veniturile persoanelor fizice prezintă anumite **particularităţi**[1] şi anume: impozitele se calculează, de regulă, prin aplicarea unor cote progresive, pe tranşe de venit, pentru a asigura o reglare corespunzătoare a veniturilor; cotele de impozite sunt diferenţiate pe categorii de venituri (cedule), în funcţie de munca depusă şi importanţa socială a muncii; venitul impozabil îl constituie venitul rămas după deducerea din încasări a cheltuielilor necesare obţinerii venitului; impozitele se calculează - ca regulă - pe veniturile individuale şi nu pe familie[2].

Impozitele de plată pot fi: a) impozite **cu debit** stabilite anterior realizării veniturilor, de regulă pentru activităţi cu caracter stabil (venituri din practicarea unor profesii libere autorizate, închirieri etc.) şi b) impozite

---

1. Vezi I. Condor, Gh. Nicolescu, *Impozitele şi taxele din România, Procedura fiscală,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1983, p. 51-52.
2. Pentru detalii privind impozitul pe venit, a se vedea Gh. Manolescu, *Impozitul pe venitul personal - de la teorie la practică,* în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 5/1995, p. 24-34.

Scanned with OKEN Scanner

fără debit pentru venituri care nu au caracter de permanenţă şi în consecinţă se stabilesc în momentul realizării acestora (venituri din lucrări de litere, artă şi ştiinţă). Impozitele "cu debit" se stabilesc de organele fiscale, care au obligaţia urmăririi încasării acestora la termen, iar impozitele "**fără debit**" se stabilesc de persoana (juridică sau fizică) care a efectuat plata, aceasta având şi obligaţia de a reţine şi vărsa la bugetul public impozitele respective. În cazul impozitelor "fără debit" are loc un "**stopaj la sursă**", în sensul că impozitul se reţine odată cu realizarea venitului, ceea ce asigură încasarea impozitului cu operativitate şi simplifică activitatea organelor fiscale de stabilire, urmărire şi încasare a impozitelor. Impozitele "cu debit" sunt, de regulă, provizorii în cursul anului, urmând a fi definitivate pe baza rea-lizărilor efective; impozitele "fără debit" practic sunt definitive.

Din punct de vedere structural sau morfologic, se disting în mod tradiţional **trei tipuri de impozitare a veniturilor**, şi anume:

a) sistemul cedular sau al impunerii separate, în care fiecare din diferitele categorii de venit (cedule) sau unele venituri (cedule), cum sunt salariile, dividendele sau profitul din afaceri, obţinute de acelaşi contribuabil, fac obiectul unei cote de impozit separate. Sistemul ideal al impunerii separate constă într-un set de impozite separate pe diferite categorii de venit, coordonate între ele;

b) sistemul impunerii globale în cadrul căruia toate sau unele venituri, indiferent de sursa de provenienţă, obţinute de acelaşi contribuabil, sunt tratate ca un singur tot de venituri cumulate şi fac obiectul unei singure formule de cotă de impunere;

c) sistemul dual (dualistic) sau mixt, care rezultă din suprapunerea unui tip de impozit global pe venitul net total asupra unui număr de impozite separate. Ambele sisteme de mai sus se aplică independent la acelaşi venit[1]. Deci impunerea pe surse cu un grad mai mic de fiscalitate şi globală a anumitor venituri, cu un alt grad de fiscalitate.

Adoptarea unuia din sisteme nu este uşor de făcut, fiecare oferind avantaje şi dezavantaje.

Ne însuşim opinia potrivit căreia, din compararea sistemului de impunere, rezultă că **impunerea separată (cedulară) permite tratarea diferenţiată a veniturilor** în ceea ce priveşte modul de aşezare şi nivelul cotelor de impozit deoarece, practic, acestea din urmă diferă în funcţie de sursa de provenienţă a veniturilor (din salarii, din afaceri, din profesii libere

1. A se vedea Sylvain R.F. Plasachaert, *Schedular, Global and Dualistic Patterns of Income Taxation* (Modalităţile de impozitare separată, globală sau mixtă a venitului), Editor International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988, p.17

Scanned with OKEN Scanner

etc.). Persoanele care realizează venituri din mai multe surse sunt avantajate, deoarece nu sunt afectate de consecinţele progresivităţii impunerii care se fac simţite prin cumularea veniturilor în sistemul impunerii globale[1]. Cu toate acestea, există **tendinţa** de a se introduce sistemul **impunerii globale**, măsură care, după mai multe amânări, se pare că ne va "ferici" în anul 1997[2].

Totuşi, în practica internaţională se constată o extindere mai mare a sistemului global, în ţările cu economie dezvoltată. Puţine ţări practică sistemul impunerii separate pure[3]. Într-un număr de state în curs de dezvoltare din America Latină şi în special în Africa şi Orientul Mijlociu, se întâlnesc sisteme mixte. Cu toate că a cucerit un număr mare de state, unii specialişti apreciază că sistemul global nu ar trebui să fie considerat ca o justificare deplină a superiorităţii lui faţă de celelalte sisteme[4].

Văzând implicaţiile introducerii sistemului impunerii globale a venitului, în condiţiile în care este deja aplicată T.V.A., sunt eliminate importante subvenţii bugetare şi a avut loc reevaluarea fondurilor fixe, măsuri care, fiecare în parte, au determinat majorări de preţuri cu influenţe importante în nivelul de trai al populaţiei, **suntem de părere** să menţinem sistemul impunerii separate, iar adoptarea impunerii globale nu ar trebui grăbită ci, dimpotrivă, amânată cel puţin 4-5 ani. Între timp s-ar putea examina şi o eventuală introducere a unui **sistem mixt de impunere** a unor venituri, cel puţin ca o fază intermediară înainte de adoptarea sistemului impunerii globale a veniturilor. Până atunci ar putea fi perfecţionate reglementările legale în vigoare aplicabile fiecărei categorii de impozit pe venit.

2.2. Impozitul pe salarii

2.2.1. Importanţa impozitului. Până la data de 1 aprilie 1991 s-a aplicat **impozitul pe fondul total de retribuire al unităţilor socialiste de stat**, introdus în 1977 (Legea nr. 1/1977)[5] şi datorat de unităţile de stat, cooperatiste şi obşteşti. Impozitul pe salarii propriu-zis avea un rol nesem-

1. A se vedea Fl. Bercea, *Impozitele directe*, în I. Văcărel ş.a., "Finanţele publice", Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, p. 232.
2. A se vedea L. Simion, *Declaraţia globală de impunere pentru veniturile persoanelor fizice va fi introdusă abia în 1997*, în "Curierul naţional" nr. 1420 din 4 noiembrie 1995, p. 5.
3. Spre exemplu, Cehoslovacia (vezi M. Bakes, *Taxation and Investment in Czechoslovakia*, în "Guides to European Taxation", vol. V, I.B.F.D. Amsterdam 1992, p. 34).
4. Sylvain R.F. Plasschaert, op. cit., p. 34-35.
5. Vezi I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Olcescu, *Dreptul financiar*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 120.

Scanned with OKEN Scanner

nificativ, deoarece era datorat numai de salariaţii angajaţi la persoane fizice şi juridice particulare, române sau străine. Ori, aşa cum s-a arătat deja, sectorul particular era deosebit de restrâns în regimul comunist. Sistemul impozitului pe fondul total de retribuire al unităţilor socialiste de stat avea un caracter static, întrucât nu era legat în mod direct de nivelul salariilor individuale şi de situaţia personală a salariaţilor. Ca atare, se prelua la stat un impozit stabilit direct proporţional cu mărimea fondului total de retribuire, fără să se ţină seama de nivelul salariului individual realizat lunar de fiecare salariat şi nici de situaţia personală şi familială a acestuia.

Trecerea la economia de piaţă a impus adoptarea unui sistem de impozitare a salariilor mai flexibil şi care să ţină seama de **puterea contributivă a fiecărui subiect** impozabil.

În condiţiile adoptării sistemului salariilor brute[1] în locul celor nete **s-a renunţat la impozitul pe fondul total de retribuire** al unităţii, **fiind introdus** - de la data de 1 aprilie 1991 - **impozitul pe salarii**[2], cu cote progresive cuprinse între 6% şi 45%, pe tranşe de venit. În acelaşi timp, **s-a renunţat şi la contribuţia persoanelor fără copii**. În 1993, au fost aduse numeroase modificări şi completări[3] Legii privind impozitul pe salarii, iar aceasta a fost republicată[4]. În fine , în anii 1994[5] şi apoi 1995[6], legea a fost din nou modificată.

Impozitul pe salarii constituie o **sursă importantă pentru bugetul de stat**. Astfel, spre exemplu, în bugetul de stat pe anul 1991,impozitul pe salarii a fost stabilit la suma de 93,5 miliarde lei[7], reprezentând 58,5% din impozitele directe, având o pondere mai mare decât impozitul pe profit.

În reglementarea impozitului pe salarii s-au adoptat numeroase **soluţii care aplică principii moderne** ce pot fi avute în vedere pentru stabilirea fiscalităţii[8].

2.2.2. Subiecţi ai impunerii sunt persoanele fizice care realizează pe teritoriul României venituri sub formă de salarii şi alte drepturi salariale. Nu se face deosebire între persoanele fizice române sau străine ci dim-

1. Legea nr. 14/1991, în M.Of. nr. 32 din 9 februarie 1991.
2. Legea nr. 32/1991, în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
3. Legea nr. 35/1993, în M.Of. nr. 131 din 21 iunie 1993.
4. M.Of. nr. 140 din 29 iunie 1993.
5. Legea nr. 46/1994, în M.Of. nr. 171 din 6 iulie 1994.
6. O.G. nr. 17/1995, în M.Of. nr. 186 din 17 august 1995.
7. Legea nr. 22/1991, în M.Of. nr. 65 din 29 martie 1991.
8. Pentru detalii, a se vedea Maurice Allais, *Impozitul pe capital şi reforma monetară*, Editura Hermann, Paris 1977, traducere - sinteză de I. Bati în "Dimineaţa" nr. 61 din 4 mai 1990 ("Proiect de anvergură pentru o economie modernă", II).

Scanned with OKEN Scanner

potrivă, li se aplică în general acelaşi regim fiscal.

2.2.3. Obiectul impunerii îl formează salariile realizate pe teritoriul României, pe care Legea privind impozitul pe salarii le defineşte ca fiind "**salariile în bani şi în natură** primite de salariaţi de la persoanele fizice şi juridice care au domiciliul sau sediul pe teritoriul României, precum şi **salariile primite din străinătate** de persoanele care îşi desfăşoară activitatea în România"[1]. Nu fac obiectul impunerii salariile şi indemnizaţiile în valută, stabilite în cuantum net, plătite de instituţiile publice române personalului român de la misiunile şi reprezentanţele din străinătate.

2.2.4. Baza impozabilă o constituie venitul lunar impozabil. Aceasta din urmă cuprinde totalitatea sumelor primite în cursul unei luni, indiferent de perioada la care se referă, realizate din următoarele **surse de venit:** salarii de orice fel; sporurile pentru condiţii deosebite de muncă, pentru munca deosebită în timpul nopţii, de şantier, de vechime şi alte sporuri; indemnizaţii de conducere şi orice alte indemnizaţii; sumele plătite salariaţilor sub formă de indexare sau compensare, ca urmare a creşterii preţurilor şi tarifelor; recompensele şi premiile de orice fel; sumele plătite din fondul asigurărilor sociale de stat în caz de incapacitate temporară de muncă şi de maternitate; sumele plătite pentru concediul legal de odihnă; orice alte câştiguri în bani şi în natură primite ca plată a muncii lor, de la persoanele fizice sau juridice la care sunt angajate, inclusiv cele acordate în baza contractului colectiv de muncă, cu excepţia celor în natură acordate personalului casnic; sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăţi comerciale constituite prin subscripţia publică, din cota de participare la profitul net, conform legii[2].

În ce priveşte câştigurile în natură, legea prevede că **evaluarea** produselor acordate ca plată în natură se face la preţul practicat de unitate pentru produsele din producţia proprie şi la preţul de aprovizionare pentru alte produse, iar în cazul seviciilor, pe baza tarifelor pentru aceste servicii. Preţurile şi tarifele sunt cele practicate la data efectuării plăţii în natură.

Câştigurile în natură sunt considerate, în practica fiscală internaţională, ca fiind "câştiguri uzuale de la serviciu, altele decât cele **în numerar**, parte a compensării pentru servicii efectuate (exemple: alimente gratuite sau subvenţionate, ajutoare etc.)"[3].

Nu se includ în totalitate în venitul lunar impozabil salariile şi alte

---

1. Art. 1 alin. 2 din Legea nr..32/1991, republicată în M.Of. nr. 140 din 29 iunie 1993.
2. Art. 30 din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, în M.Of. nr. 126 - 127 din 17 noiembrie 1990.
3. International Tax Glossary, editor I.B.F.D. Amsterdam, 1988, p. 29.

Scanned with OKEN Scanner

drepturi salariale sau diferenţe din acestea **plătite pe trecut.** Astfel de sume se defalcă în vederea impunerii pe lunile la care se referă, cumulându-se cu celelalte drepturi primite în lunile respective. Soluţia legislativă este echitabilă deoarece se referă la salarii şi alte drepturi salariale sau diferenţe din acestea datorate pe mai multe luni anterioare, sume care dacă ar fi incluse în totalitate în venitul impozabil al lunii în care sunt plătite, ar majora în mod nejustificat impozitul pe salarii şi deci ar micşora mult veniturile nete cuvenite salariaţilor respectivi.

Acest **regim derogatoriu**, de neincludere în totalitate în venitul lunar impozabil, se aplică în următoarele **situaţii:**

a) - în cazul unei hotărîri judecătoreşti definitive;

b) - ca urmare a soluţionării căii de atac a plângerii, prevăzută de art. 13 din lege;

c) - în cazul imposibilităţii plăţii lunare a salariilor ca urmare a lipsei de disponibil în conturile bancare ale plătitorului de salarii;

d) - în cazul definitivării decontărilor pe baza contractelor de cercetare şi proiectare;

e) - în cazul indemnizaţiilor aferente concediului de odihnă, când durata acestuia se desfăşoară pe o perioadă mai mare de o lună calendaristică;

f) - în cazul sumelor plătite membrilor fondatori ai unei societăţi comerciale, constituite prin subscripţie publică, din cota de participare la profitul net, conform art. 30 din Legea nr. 31/1990;

g) - în cazul diferenţelor de salarii care privesc perioade anterioare lunilor în care se plătesc, acordate în baza unor acte normative privind salarizarea.

Este de remarcat că **situaţiile prevăzute la lit. c) şi d)** de mai sus au fost introduse în Legea nr. 32/1991, republicată (în 1993), prin Ordonanţa Guvernului nr. 17 din 1995[1]. Prima situaţie vizată este frecvent întâlnită în această perioadă de tranziţie spre economia de piaţă, ca urmare a **blocajului financiar** ce se manifestă destul de dur în România. O astfel de prevedere era necesară şi urgentă deoarece nu este echitabil ca salariaţii să suporte efectele fenomenului blocajului financiar. În acelaşi sens, considerăm binevenită extinderea derogării şi la **domeniul cercetării şi proiectării**, unde definitivarea decontărilor în baza raporturilor contractuale fiind, de multe ori, de durată mai îndelungată, crează dificultăţi în plata ritmică a salariilor.

O inovaţie, de asemenea binevenită, a Ordonanţei Guvernului nr.

1. M.Of. nr. 186 din 17 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

17/1995, o constituie **impozitarea separată** a unor venituri . Astfel, sumele reprezentând premiul acordat, potrivit legii, perosonalului din instituţiile publice, cele reprezentând stimulentele din fondul de participare la profit, acordate, potrivit legii, salariaţilor agenţilor economici şi managerilor, după aprobarea bilanţului contabil, precum şi sumele acordate, potrivit legii, pentru neefectuarea concediului de odihnă se impozitează, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1991, separat de celelalte drepturi acordate în luna în care are loc plata acestora. Prin această derogare, se realizează o anumită scădere a fiscalităţi care, în cazurile menţionate, avea efectul diminuării substanţiale a veniturilor, în lunile în care se plăteau drepturile respective.

Nu se cuprind în venitul impozabil şi deci nu se impun: a) sumele plătite în baza contractelor de muncă, a statutelor sau a dispoziţiilor legale, cu ocazia mutării sau transferării în interesul serviciului a unui salariat într-o altă localitate, sumele plătite pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în interesul seviciului, precum şi indemnizaţiile care se plătesc la încadrarea în funcţie; b) sumele primite de salariaţi pentru munca prestată în perioada preavizului de concediere, precum şi compensaţiile acordate salariaţilor disponibilizaţi cu ocazia restructurării agenţilor economici, indiferent de forma de proprietate. Condiţiile pentru acordarea compensaţiilor care nu se supun impozitului pe salarii se adoptă prin hotărâre a Guvernului[1]; c) ajutoarele sociale şi alte ajutoare ce se acordă, potrivit legii din bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul de stat şi bugetele locale sau din fondurile speciale constituite potrivit Legii nr. 10/1991 privind finanţele publice, precum şi ajutoarele acordate din fondul de salarii mamelor salariate pentru naşteri şi în caz de deces al salariaţilor; d) pensiile de orice fel; e) alocaţiile, indemnizaţiile şi orice sume de această natură acordate, potrivit legii, persoanelor cu copii, cu execpţia celor plătite din fondul asigurărilor sociale în caz de incapacitate temporară de muncă şi de maternitate, precum şi alocaţiile de întreţinere acordate persoanelor cărora li s-a dat în plasament familial sau li s-au încredinţat minori; f) masa gratuită şi alimentaţia antidot, acordate în natură, potrivit legii; g) câştigurile în natură (menţionate la art. 2 lit. g) acordate în prezent salariaţilor de către regii autonome care primesc subvenţii pentru produse şi activităţi de la bugetul de stat, precum şi cele acordate, potrivit legii, de către instituţiile publice finanţate de la bugetul de stat; h) sumele reprezentând contribuţia pentru pensia suplimentară şi contribuţia datorată de salariaţi la fondul pentru plata ajutorului de şomaj, stabilite potrivit legii.

Categoriile de sume ce nu se cuprind în venitul lunar impozabil

1. H.G. nr. 838/1995, în M.Of. nr. 245 din 26 octombrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

menţionate sunt, în principal, cele prevăzute iniţial în art. 5 din Legea nr. 32/1991, cu unele completări operate prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995, iar lit. g) şi h) au fost introduse prin Legea nr. 47/1994 şi, respectiv, Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995. Modificările şi completările operate în textul iniţial al art. 5 al legii ţin seama de evoluţia legislativă şi de unele imperfecţiuni constatate sau urmăresc înlăturarea unei duble impozitări interne a aceluiaşi venit[1].

Sunt asimilate salariilor şi se impozitează în aceleaşi condiţii şi următoarele drepturi în bani şi în natură cuvenite subiecţilor impunerii:a) câştigurile salariaţilor zilieri şi temporari; b) sumele obţinute din colaborări de orice natură; c) drepturile cuvenite pentru invenţii şi inovaţii.

O importantă completare a Legii nr. 32/1991 este cea adusă în 1993, privind asimilarea cu salariile şi a **drepturilor băneşti pentru invenţii şi inovaţii**. În acest sens, se prevede că sumele pentru invenţii şi inovaţii în cursul unui an calendaristic, se defalcă în vederea impunerii pe cele 12 luni ale anului, cumulându-se cu alte recompense de această natură plătite de unitate în cursul anului respectiv, chiar dacă valoarea acestora este aferentă unei perioade mai mari de un an. În cazul în care suma plătită este aferentă unei perioade mai mari de un an, aceasta se defalcă în vederea impunerii, pe lunile la care se referă. Aceste drepturi nu se cumulează, în vederea impozitării, cu celelalte venituri realizate la unitatea unde salariaţii au funcţia de bază. **Suntem de părere** că reglementarea nu este de natură a stimula activitatea de invenţii şi inovaţii atât de necesară în aplicarea reformei economice deoarece, prin cumularea veniturilor de această natură se aplică o cotă de impozitare mai mare, mai ales în condiţiile în care a fost introdusă şi cota de 60%.

Sfera largă a bazei de impunere a impozitului pe salarii stabilită în condiţiile descrise mai sus, a determinat aplicarea unui **regim fiscal uniform şi unitar** mai multor categorii de venituri care erau impuse diferit în acte normative distincte. În acest fel s-a realizat totodată şi o importantă **simplificare a cadrului juridic** al unor venituri de natură asemănătoare.

Pentru a se elimina interpretările neuniforme în practica fiscală, Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995 a introdus art. 4, care prevede că **veniturile realizate de persoanele fizice rezidente** în România sub formă de salarii, precum şi alte drepturi băneşti de natura salariilor, pentru activităţi desfăşurate în străinătate, se impun cu cotele şi în condiţiile prevăzute

1. Pentru detalii a se vedea, I. Condor, *Elementele impunerii impozitului pe salarii în condiţiile noilor reglementări legale*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 12/1995, p. 5 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

de art. 7 al Legii nr. 32/1991, cu modificările ulterioare (inclusiv cele din Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995).

2.2.5. Cotele de impunere sunt progresive, între 5% şi 40%, pe tranşe de venit.

De asemenea, potrivit Legii nr. 35/1993, care a modificat Legea nr. 32/1991, s-a introdus **cota de impunere de 60%** care se aplică pentru partea din totalul venitului lunar impozabil, care depăşeşte un anumit nivel. Acest nivel a fost stabilit, prin Legea nr. 35/1993, la suma de 300.000 lei.

În acelaşi timp, ţinând seama de condiţiile economico-financiare specifice fazei de tranziţie la economia de piaţă, Legea nr. 35/1993 instituie **competenţa Guvernului** ca, o dată cu indexarea precum şi în cazul acordării de compensări la salarii, **să modifice** în mod corespunzător:a) **tranşele de venit** lunar impozabil prevăzute de art. 7 alin. 1 din lege; b) **nivelul sumei** a cărei depăşire determină aplicarea cotei de impunere de 60%, prevăzută de art. 7 alin. 2 din lege; c) **nivelul sumei scutită** de impozit pe salarii la unitatea unde salariatul are funcţia de bază (care la intrarea în vigoare a Legii nr. 35/1993 era de 7.600 lei), conform art. 6 lit. c din lege; d) **nivelul sumei care atrage diminuarea impozitului** dacă nivelul lunar net al unui salariat, realizat la unitatea unde are funcţia de bază, se reduce sub acest nivel (la intrarea în vigoare a Legii nr. 35/1993, era de 7.600 lei), prevedere stabilită în art. 7 alin. 3 din lege.

Prin aceste prevederi s-a urmărit a se stabili nivelurile tranşelor de venit lunar impozabil şi a sumelor menţionate, astfel încât să nu se anuleze efectul indexării sau al compensării acordate.

În raport de aceste prevederi, tranşele de venit lunar impozabil, aferente cotelor de impunere stabilite prin Legea nr. 35/1993, aplicabile începând cu plata drepturilor salariale pentru luna **aprilie1996**[1] sunt următoarele:

Venit lunar impozabil (lei)	Impozit lunar (lei)
până la 9500	5%
9501-10500	475 lei + 8% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei 9500
10501-14100	555 lei + 14% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei 10500
14101-24100	1059 lei + 17% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei 14100
24101-39200	2759 lei + 18% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei 24100
39201-58600	5477 lei + 19% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei 39200

1. Anexa la Hotărârea Guvernului nr. 210/1996 cu privire la indexarea salariilor începând cu luna aprilie 1996, în M.Of. nr. 66 din 1 aprilie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

Venit lunar impozabil (lei)	Impozit lunar (lei)	
58601- 99000	9163 lei + 20% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei	58600
99001-138100	17243 lei + 21% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei	99000
138101-196300	25454 lei + 22% pentru ceea ce depăşăşte suma de lei	138100
196301-294400	38258 lei + 25% pentru ceea ce depăşăşte suma de lei	196300
294401-393500	62783 lei + 28% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei	294400
393501-491200	90531 lei + 32% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei	393500
491201-562400	121795 lei + 36% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei	491200
peste 562400	147427 lei + 40% pentru ceea ce depăşeşte suma de lei	562400

Partea din totalul venitului lunar impozabil care depăşeşte nivelul de 1.073.000 lei, se impune cu cota de 60%.

Prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995 s-a abrogat alin. 4 din art. 7 a Legii nr. 32/1991, republicată în 1993, care prevedea **impozitul suplimentar de 30%** pentru veniturile sub formă de salarii şi alte drepturi salariale primite de salariaţi pentru munca prestată în afara funcţiei de bază şi a unităţii deţinătoare a cărţii de muncă. Măsura impozitării suplimentare descuraja angajarea specialiştilor cu înaltă calificare la mai multe locuri de muncă, câştigul obţinut fiind mai redus decât cel de la locul de muncă de bază.

Suntem de părere că procentul cotelor de impunere a impozitului pe salarii, de 5-40% şi, în anumite situaţii de 60%, ar fi necesar a fi redus, pentru a se asigura o creştere a puterii de cumpărare a salariaţilor şi, în consecinţă, a nivelului de trai al acestora. Nivelul atât de ridicat al cotelor de impunere este nu numai inechitabil[1], dar şi de natură a încuraja evaziunea fiscală. Este un fapt cunoscut în practica fiscală că evaziunea sporeşte odată cu creşterea cotelor de impunere, deci a ratei fiscalităţii. Totodată, conform aşa-numitei **CURBE LAFFER,** există posibilitatea ca, la un anumit punct, baza de impozitare să se reducă atât de mult, ca reacţie la creşterea ratei de impozitare, încât venitul încasat din acel impozit să înregistreze o scădere[2]. Ţinând seama de aceste posibile efecte, ca specialist, speram ca, prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995, să se fi procedat şi la reducerea cotelor de impunere aplicabile impozitului pe salariu sau cel puţin renunţarea la cota de 60%. Am în vedere şi faptul că în ţările din Estul şi Centrul Europei cota respectivă este mult mai mică, spre exemplu în: Rusia - 30%; Slovacia - 42%; Cehia - 43%; Ungaria -

1. Gh. D. Bistriceanu, *Fiscalitate excesivă*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 5/1995, p. 23.
2. A se vedea, Gh. Manolescu, *Impozitul pe venitul personal - de la teorie la practică*, în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică" nr. 5/1995, p. 33-34

Scanned with OKEN Scanner

44%; Polonia - 45%; Bulgaria - 50%[1].

În cazul salariilor şi a altor drepturi salariale, precum şi al unor drepturi băneşti (aşa cum sunt prevăzute la art. 2 şi 4 din Legea nr. 32/1991, republicată) în **valută**, impozitul ce este datorat se calculează prin transformarea în lei, la cursul de schimb valutar în vigoare în ultima zi a lunii pentru care se face plata, după care impozitul în lei, determinat prin aplicarea cotelor menţionate mai sus, se transformă, se reţine şi se varsă la bugetul de stat în valută, la acelaşi curs.

2.2.6. Facilităţi fiscale. Sunt prevăzute două categorii de facilităţi fiscale, care rezultă din prevederile art. 6 şi 7 a Legii nr. 32/1991, republicată şi din Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995, după cum urmează:

A) Sunt **scutite** de plata impozitului următoarele categorii de persoane:

a) corespondenţii de presă străini, pentru salariile care le primesc, sub condiţia reciprocităţii;

b) elevii, studenţii şi doctoranzii, pentru burse;

c) persoanele care, în decursul aceleaşi luni, obţin venituri sub formă de salarii de bază şi alte drepturi salariale de până la 83.400 lei[2], de la unitatea unde au funcţia de bază. În cazul majorării, prin acte normative, a nivelului salariului de bază minim brut pe ţară, suma de mai sus se modifică în mod corespunzător;

d) veteranii de război, văduvele de război şi văduvele necăsătorite ale veteranilor de război;

e) urmaşii eroilor - martiri ai Revoluţiei, precum şi deţinătorii titlului de **Luptător pentru victoria Revoluţiei române din decembrie 1989**, conferit prin Brevet, pentru veniturile realizate în cadrul funcţiei de bază;

f) militarii în termen, elevii şi studenţii militari, pentru drepturile băneşti primite;

g) invalizii de gradul I sau II, precum şi persoanele handicapate încadrate în gradul I sau II de invaliditate, dacă invaliditatea îi împiedică în exercitarea profesiei sau funcţiei. Prevederea nu se aplică în cazul persoanelor fizice care au calitatea de asociat în cadrul societăţilor comerciale şi altor agenţi economici şi care îndeplinesc în acelaşi timp şi funcţia de administrator sau orice altă funcţie remunerată în cadrul acestora[3].

---

1. *European Tax Handbook*, I.B.F.D. Amsterdam, 1995.
2. Anexa la H.G. nr. 210/1996, în M.Of. nr. 66 din 1 aprilie 1996.
3. Cu privire la constituţionalitatea acestei prevederi, a se vedea Decizia de Plen a Curţii Constituţionale nr. 124/1995, în M.Of. nr. 293 din 19 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Eliberarea **certificatelor de atestare a stării de invalid sau de persoană handicapată** se face de către comisiile de expertiză medicală şi recuperare a capacităţii de muncă. Conducerile societăţilor comerciale, regiilor autonome sau instituţiilor publice, după caz, atestă în scris că invaliditatea persoanei în cauză, prevăzută în certificatul medical eliberat de comisia de expertiză medicală şi recuperare a capacităţii de muncă o împiedică în exercitarea profesiei sau funcţiei ocupate. Scutirea de plata impozitului se acordă numai pentru veniturile realizate de salariaţi la unitatea la care au funcţia de bază;

h) persoanele prevăzute la art. 1 din **Decretul - lege nr. 118/1990**, republicat, pentru veniturile realizate de către acestea la unitatea la care au funcţia de bază. Prevederea se aplică şi persoanelor care, la data la care se aflau într-una din situaţiile prevăzute la art. 1 din Decretul - lege nr. 118/1990[1], republicat, erau minore;

i) persoane fizice străine care desfăşoară în România activităţi de consultanţă în cadrul unor acorduri de **finanţare gratuită**, încheiate de Guvernul român cu alte guverne sau organizaţii internaţionale guvernamentale sau neguvernamentale;

j) donatorii de sânge sau plasmă, pentru sumele primite de aceştia, reprezentând contravaloarea zilelor libere acordate, potrivit legii, pentru donarea de sânge sau plasmă.

Scutirile de plata impozitului se acordă începând cu drepturile salariale aferente lunii următoare celei în care persoanele în cauză înregistrează cererile prin care se depun actele doveditoare care atestă îndeplinirea condiţiilor prevăzute de lege.

Revizuirea certificatelor de atestare a stării de invalid sau de persoană handicapată trebuie să se facă în termen de 60 de zile de la publicarea Ordonanţei Guvernului nr. 17/1995 în Monitorul Oficial al României[2], perioadă în care şi-au menţinut valabilitatea certificatele emise anterior şi neexpirate.

Prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995 au fost modificate şi completate textele art. 6 lit, c, d şi e ale Legii nr. 32/1991, republicată şi au fost introduse în categoriile de persoane scutite de plata impozitului de la literele g), h), i) şi j) de mai sus. De asemenea, ordonanţa menţionată a introdus în art. 6 a Legii nr. 32/1991, republicată, alineatele 2 şi 3, care precizează **momentul de la care începe să se acorde scutirea** de impozit şi condiţiile în care se face revizuirea certificatelor de atestare a stării de invalid sau de

1. M.Of. nr. 310 din 7 noiembrie 1994.
2. M.Of. nr. 186 din 17 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

persoană handicapată.

În acest fel, Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995 realizează o **concentrare a categoriilor de persoane care beneficiază** de impozit în Legea nr. 32/1991, stabilind şi condiţiile concrete în care se acordă scutirile respective. În acelaşi timp, se realizează **şi o simplificare legislativă** în materie, fiind abrogate scutiri de impozit pe salarii, din actele normative respective[1].

B) O reducere a impozitului pe salarii este prevăzută de art. 7 alin. 3 din Legea nr. 32/1991, republicată, astfel cum a fost modificat prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995. Este vorba de prevederea care stabileşte că, în cazul când, prin aplicarea cotelor de impozit menţionate mai sus, venitul lunar net la unui salariat, realizat în unitatea unde acesta are funcţia de bază, s-ar reduce sub nivelul unei anumite sume (la data intrării în vigoare a Legii nr. 35/1993 era de 7.600 lei), impozitul se diminuează astfel încât să se asigure realizarea venitului la nivelul respectiv. Nivelul la care se referă legea este, la data de 1 aprilie 1996 de 83.400 lei[2].

C) Prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995 s-a introdus o măsură fiscală specială, menită a încuraja circulaţia liberă a persoanelor, constând într-o **măsură internă de degrevare de dublă impunere internaţională**[3].

Astfel, prin art. 8, nou introdus în Legea nr. 32/1991, republicată, se prevede că persoana fizică română are dreptul să i se deducă din impozitul pe salarii datorat în România o sumă echivalentă cu impozitul pe salarii din sursă externă, plătit direct sau prin reţinere în străinătate, pe bază de documente care atestă plata, confirmate de autorităţile fiscale din ţara în care îşi desfăşoară activitatea. Această sumă nu va depăşi suma impozitului pe salarii, calculat potrivit legislaţiei fiscale în vigoare din România.

2.2.7. Calculul şi plata impozitului. Caracteristic acestui impozit este modul de percepere, adică prin metoda **"stopajului la sursă"**, respectiv prin reţinere de către persoana fizică sau juridică plătitoare a salariului sau altor drepturi salariale ori venituri asimilate acestora, în condiţiile arătate mai sus. Calculul impozitului se face lunar şi se reţine tot **lunar** din sumele cuvenite subiectului impunerii, la a doua chenzină.

Pentru drepturile băneşti din categoria celor prevăzute de art. 4 din Legea nr. 32/1991, republicată, respectiv **drepturile asimilate salari-**

1. A se vedea art. II din Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995, în M.Of. nr. 186 din 17 august 1995.
2. Anexa la H.G. nr. 210/1996, în M.Of. nr. 66 din 1 aprilie 1996.
3. A se vedea I. Condor, *Despre evitarea dublei impuneri internaţionale*, în "Revista română de drept", nr. 6/1979, p. 10 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

ilor şi drepturilor salariale, impozitul se calculează şi **se reţine la fiecare plată,** prin cumulare cu sumele plătite anterior în cursul aceleaşi luni, de către acelaşi plătitor.

În cazul că plătitorul impozitului are **cont bancar**, impozitul se reţine şi se varsă la bugetul de stat o dată cu ridicarea sumelor pentru plata celei de-a doua chenzine.

Este instituită **obligaţia expresă a băncilor** de a verifica, cu ocazia ridicării sumelor pentru plata salariilor şi a altor drepturi asimilate salariilor în ţară ori către sau din străinătate, reţinerea şi vărsarea la bugetul de stat a impozitului pe salarii.

Impozitul pe salarii **reţinut în plus se restituie** salariaţilor respectivi de plătitorul acestora, în termen de 30 de zile de la data constatării plusului. **Restituirea sumelor reţinute** în plus se poate face pe o perioadă **de 3 ani în urmă** de la data reţinerii. Impozitul pe salarii **nereţinut la timp** sau în cuantumul legal se reţine de plătitorul venitului, de la salariaţii respectivi, pe o perioadă de **3 ani în urmă** de la data constatării. Reţinerea se poate face în rate egale, în cel mult 12 luni de la data constatării nereţinerilor.

În cazul în care impozitul pe salarii nu mai poate fi recuperat de la salariatul în cauză, acesta **se suportă de plătitorul salariului. Suportarea de către plătitorul salariului** a impozitului pe salarii care nu mai poate fi recuperat de la salariatul în cauză, reprezintă o măsură de protecţie a statului împotriva neglijenţei sau uneori, poate, relei - credinţe a plătitorilor de salarii. Măsura legislativă este adoptată în mod expres pentru prima dată şi credem că va înlătura interpretările diferite ce se ridicau în trecut cu privire la răspunderea patrimonială pentru nereţinerea impozi-tului de către plătitorii de venituri, atunci când impozitul datorat nu putea fi recuperat de la subiectul de impunere.

Pentru nevărsarea la termen a impozitului pe salarii se aplică o **majorare** de 0,12% pentru fiecare zi de întârziere[1].

2.2.8. Darea de seamă semestrială. Persoanele fizice sau juridice care în exercitarea activităţii folosesc salariaţi sunt obligate să depună semestrial la organul financiar pe raza căruie îşi au sediul sau domiciliul **o dare de seamă privind calcularea, reţinerea şi vărsarea** la bugetul de stat a impozitului pe salarii. Agenţii economici cu profil special, definiţi potrivit legii, depun această dare de seamă la Ministerul Finanţelor.

2.2.9. Controlul fiscal. Controlul privind modul de determinare,

1. Majorările de întârziere nu pot depăşi cuantumul sumelor datorate. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, în M.Of. nr. 202 din 31 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

reţinere şi vărsare a impozitului pe salarii este dat în competenţa organelor fiscale la care plătitorii de salarii sunt obligaţi să depună dările de seamă privind calcularea, reţinerea şi vărsarea impozitului.

2.2.10. Căi de atac. Potrivit legii, în cazul impozitului pe salarii există **trei căi** de atac care pot fi utilizate de către salariaţii nemulţumiţi de modul de determinare şi reţinere a impozitului. Este vorba de o plângere adresată celui ce l-a angajat pe salariatul subiect al impunerii, o contestaţie la organul fiscal judeţean şi un apel, la organul fiscal central.

Astfel, împotriva modului în care se aplică prevederile legii de către persoanele fizice sau juridice la care sunt angajaţi, salariaţii se pot adresa cu **plângere** direct acestora, în termen de 30 de zile de la data reţinerii impozitului. Persoana fizică sau juridică care a făcut angajarea este obligată ca, în termen de 30 de zile de la data înregistrării plângerii să procedeze la **reverificarea** modului de determinare a venitului lunar impozabil şi a impozitului de plată şi să emită o **decizie** care să cuprindă rezultatele reverificării. Decizia se va comunica salariatului în cauză. În termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei date de cel care a făcut angajarea, salariatul poate face **contestaţie** adresată direcţiei generale a finanţelor publice şi controlului financiar de stat, pe a cărei rază teritorială îşi are domiciliul sau sediul persoana fizică sau juridică al cărei angajat este. Aceasta fiind obligată să o rezolve în termen de 30 de zile de la înregistrare. Soluţionarea contestaţiei se face printr-o **decizie** care se comunică salariatului în cauză. În termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei, împotriva ei salariatul poate face **apel** la Ministerul Finanţelor care, în termen de 40 de zile de la înregistrare, este obligat să o soluţioneze. Soluţia dată de Ministerul Finanţelor este definitivă şi se comunică salariatului în cauză.

Împotriva soluţiei date de Ministerul Finanţelor se poate face **recurs** la Curtea Supremă de Justiţie (Secţia Contencios administrativ), în temeiul art. 4 din Legea nr. 29/1990 a contenciosului administrativ[1], astfel cum acest text din urmă a fost interpretat prin Decizia nr. 34/1993 a Curţii Constituţionale[2], în termen de 15 zile de la comunicare.

La această soluţie, a căii de atac a rescursului, s-a ajuns pornind de la stabilirea înţelesului frazei finale din art. 14 alin. 2 din Legea nr. 32/1991 (republicată în 29 iunie 1993), potrivit căreia "Soluţia dată de Ministerul Finanţelor este definitivă".

În urma intrării în vigoare a Constituţiei României (8 decembrie 1991), Curtea Constituţională în Plenul ei, având a se pronunţa cu privire

1. M.Of. nr. 122 din 8 noiembrie 1990.
2. M.Of. nr. 144 din 1 iulie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

la constituţionalitatea unor dispoziţii cuprinse în Legea nr. 42/1993 (privind accizele la produsele din import şi din ţară, precum şi impozitul la ţiţei din producţia internă şi gazele naturale) a statuat că:

- pe de o parte "legiuitorul din considerente de oportunitate, tehnicitate şi economicitate, **poate stabili o jurisdicţie prealabilă celei judecătoreşti,** ca de exemplu, în materiile privin pensiile, impozitele şi taxele".

- dar, pe de altă parte, că în raport cu prevederile art. 21, art. 123 alin. 1 şi art. 125 alin. 1 din Constituţia României, textul normei de trimitere la art. 3 din cuprinsul art. 4 al Legii nr. 29/1990 este abrogat potrivit art. 150 alin. 1 din Constituţie, de vreme ce înlătură de la jurisdicţia instanţelor judecătoreşti cererile privitoare la stabilirea şi scăderea impozitelor şi taxelor.

În esenţă deci, prin considerentele acestei decizii cu valoare de principiu, Curtea Constituţională a statuat că reglementarea prin lege a unei jurisdicţii administrative nu este potrivnică Constituţiei României dar, pe de altă parte, că nu pot fi sustrase, în final, hotărârile pronunţate de jurisdicţii administrative, controlului judecătoresc - motiv pentru care şi în materia impozitelor şi taxelor, partea interesată, după epuizarea procedurii jurisdicţional-administrative prevăzute de legislaţia fiscală, poate declara recurs la Secţia de contencios administrativ al Curţii Supreme de Justiţie, în 15 zile de la comunicare în temeiul art. 4 din Legea nr. 29/1990 a contenciosului administrativ (dispoziţie rămasă în vigoare, în afara exepţiei conţinute în acest text, prin care era exclusă aplicarea ei în materia stabilirii şi scăderii impozitelor şi taxelor ori în domeniul contravenţiilor)[1].

Astfel fiind, caracterul "definitiv" al deciziei Ministerului Finanţelor adoptată în calitate de organ de jurisdicţie administrativă în materia stabilirii şi scăderii impozitelor şi taxelor, în temeiul unei legi "nu poate avea alt înţeles decât acela că, în cadrul jurisdicţiei administrative, nu mai există cale de atac".

În consecinţă, înţelesul corect al frazei finale din art. 14 alin. 2 din Legea nr. 32/1991 (republicată la 29 iunie 1993), în sensul că soluţia dată în apel de Ministerul Finanţelor este "definitivă şi se comunică salariatului în cauză" este acela că, în cadrul jurisdicţiei fiscal-administrative, nu mai există o altă cale de atac, dar că salariatul poate declara recurs la Curtea Supremă de Justiţie (secţia de contencios) care este obligată să-l

---

1. Pentru detalii, a se vedea Ş. Beligrădeanu, *Regimul juridic al căilor de atac în materia aplicării Legii nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii,* în "Dreptul" nr. 3/1994 p. 68 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

soluţioneze.

Specific impozitului pe salarii, contestaţiile şi apelurile privind acest impozit sunt scutite de plata taxei de timbru.

2.2.11. Contravenţii. Potrivit art. 17 din Legea nr. 32/1991, republicată, astfel cum a fost modificat prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995, constituie contravenţii următoarele fapte dacă, potrivit legii penale, nu sunt considerate infracţiuni:

a) nedepunerea în termen de 30 de zile de la încheierea semestrului, a dării de seamă privind calcularea, reţinerea şi vărsarea la bugetul de stat a impozitului pe salarii;

b) refuzul de a pune la dispoziţia organelor fiscale documentele privind modul de calculare, reţinere şi de vărsare la bugetul de stat a impozitului pe salarii[1].

Contravenţiile de la lit. a) se sancţionează cu amendă de la 200.000 lei la 1.000.000 lei, iar cea de la lit. b), cu amendă de la 600.000 lei la 2.000.000 lei.

Constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor se face de organele Curţii de Conturi şi organele de specialitate ale Ministerului Finanţelor şi unităţilor sale teritoriale, în termen de 3 ani de la data săvârşirii faptelor respective.

Actele de constatare a contravenţiilor şi de aplicare a amenzilor constituie **titluri executorii**, în condiţiile legii, după rămânerea lor definitivă.

Băncile au obligaţia de a pune în executare aceste titluri, fără acceptul contravenienţilor, prin vărsarea din contul acestora a sumei reprezentând amenda către bugetul de stat.

Prevederile Legii nr. 32/1968 privind stabilirea şi sancţionarea contravenţiilor, cu excepţia art. 25, 26 şi 27, se aplică şi în cazul contravenţiilor privind impozitul pe salarii.

2.2.12. Instrucţiuni. Legea nr. 32/1991 prevede competenţa Ministerului Finanţelor de a emite instrucţiuni metodologice privind tehnica de calcul a impozitului pe salarii, formularistica corespunzătoare şi atribuţiile şi răspunderile organelor fiscale privind aplicarea legii[2].

2.2.13. Evitarea dublei impuneri internaţionale. Pe lângă măsura internă de degrevare de dublă impunere internaţională, introdusă în Legea nr. 32/1991 prin Ordonanţa Guvernului nr. 17/1995, la care neam referit mai sus, legea menţionată prevede că în situaţiile în care, pen-

---

1. Legea nr. 122/1995, în M.Of. nr. 293 din 19 decembrie 1995 (pentru aprobarea şi modificarea O.G. nr. 17/1995).
2. A se vedea Ordinul ministrului finanţelor nr. 1363/1993, în M.Of. nr. 273 din 26 noiembrie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

tru evitarea dublei impuneri[1], există convenţii sau alte acorduri internaţionale la care România este parte, se aplică cu privire la impozitul pe salarii prevederile din acele convenţii sau acorduri. Este o confirmare a **priorităţii reglementărilor fiscale internaţionale** în raport de cele interne.

2.3. Impozitul pe veniturile obţinute din practicarea unei profesii libere

2.3.1. Cadrul juridic general. După Revoluţia din Decembrie 1989 s-au adoptat orientări cu caracter strategic privind trecerea de la economia etatizată, supercentralizată, la economia de piaţă, în care rolul hotărâtor revine liberei iniţiative, luându-se unele măsuri legislative în această direcţie. În acest sens, menţionăm adoptarea Decretului - lege privind organizarea şi desfăşurarea unor activităţi economice pe baza liberei iniţiative[2] şi a Hotărârii Guvernului pentru aprobarea normelor de aplicare a Decretului - lege respectiv[3]. Prin aceste reglementări s-a creat cadrul juridic de promovare a liberei iniţiative în sectoarele de industrie mică şi servicii, ţinând seama de dezvoltarea continuă a cererii de produse şi servicii mai ales pentru acoperirea nevoilor de consum ale cetăţenilor şi necesitatea organizării domeniului privat în economie. S-au reglementat astfel **patru forme de organizare** a activităţii economice pe baza liberei iniţiative şi anume: a) întreprinderile mici cu un număr de cel mult 20 de salariaţi; b) asociaţii cu scop lucrativ; c) asociaţii familiale; d) activităţi prestate de persoanele fizice în mod independent.

În temeiul Legii privind organizarea şi funcţionarea societăţilor comerciale[4], întreprinderile mici şi asociaţiile cu scop lucrativ s-au reorganizat într-una din formele de societate comercială. Ca urmare, au rămas organizate pe mai departe, în temeiul reglementărilor privind libera iniţiativă numai asociaţiile familiale[5] şi persoanele fizice independente, care se înfiinţează şi funcţionează pe baza autorizaţiei date de consiliile judeţene sau a municipiului Bucureşti. Pentru a constitui o garanţie că exercitarea activităţii nu va prejudicia interesele beneficiarilor, persoanele fiizice şi aso-

---

1. A se vedea: C. Leicu, *Eliminarea dublei impuneri în relaţiile financiar-comerciale,* Editura Lex, Bucureşti, 1995; I. Condor, *Drept financiar,* Editura R.A. "Monitorul Oficial", Bucureşti, 1994, p. 313-320.
2. Decretul-lege nr. 54/1990, în M.Of. nr. 20 din 6 februarie 1990.
3. Hotărârea Guvernului nr. 201/1990, în M.Of. nr. 33-34 din 8 martie 1990.
4. Art. 222 din Legea nr. 31/1990, în M.Of. nr. 126-127 din 17 noiembrie 1990.
5. Asociaţiile familiale se constituie între membrii unei familii cu gospodărie comună.

Scanned with OKEN Scanner

ciaţiile familiale care solicită autorizarea în vederea prestării de servicii trebuie să facă dovada şi a atestării capacităţii profesionale, conform Normelor metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 201/1990[1].

Exercitarea activităţii fără autorizaţie se sancţionează potrivit legii.

Impozitarea veniturilor (câştigurilor) obţinute din exercitarea unor activităţi economice pe cont propriu şi alte venituri, cu excepţia celor ce se impun conform reglementărilor privind impozitul pe salarii şi impozitul asupra veniturilor realizate de oamenii de litere, artă şi ştiinţă, se făcea în temeiul prevederilor Decretului cu privire la impozitul pe veniturile populaţiei[2], Decretului - lege privind organizarea şi desfăşurarea unor activităţi economice pe baza liberei iniţiative[3] şi Hotărârii Guvernului pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Decretului - lege[4].

Odată cu extinderea sectorului privat în economie, s-au reglementat **noi forme de promovare a iniţiativei libere**, în mai multe domenii, cum sunt, spre exemplu, medical, educativ, juridic, financiar, artistic etc. Astfel, un număr sporit de oameni, cu studii superioare sau medii, practică **profesii libere,** cum sunt spre exemplu cele de medici, profesori, ingineri, arhitecţi, economişti, avocaţi, notari publici, artişti, subingineri.

În consecinţă, s-a simţit nevoia adaptării corespunzătoare a legislaţiei fiscale. Astfel, s-a adoptat **Ordonanţa Guvernului nr. 44/1995** privind îmbunătăţirea impunerii activităţilor producătoare de venit din exercitarea unei profesii libere şi din lucrări literare, de artă şi ştiinţifice[5], intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 1996. După cum se poate distinge din însăşi titlul ordonanţei, este vorba de **două impozite separate,** dar cu unele prevederi comune şi anume: impozitul pe veniturile obţinute din practicarea unei profesii libere autorizate şi impozitul pe veniturile obţinute din lucrări literare, de artă şi ştiinţifice, inclusiv din moştenirea dreptului asupra unor astfel de lucrări. Ca atare pentru elementele impunerii care prezintă particularităţi, vom trata separat cele două impozite, cu trimiteri corespunzătoare.

Ordonanţa Guvernului nr. 44/1995 **abrogă**: impozitul pe veniturile populaţiei, referitor la impunerea liber - profesioniştilor: prevederile anexei nr. 11 din Hotărârea Guvernului nr. 201/1990 pentru aprobarea normelor de aplicare a Decretului - lege nr. 54/1990 privind organizarea şi

---

1. Anexa nr. 8 şi Anexa nr. 12, lit. "b".
2. Decretul nr. 153/1954, cu modificările ulterioare, în B.Of. nr. 22 din 11 aprilie 1954.
3. Decretul - lege nr. 54/1990, art. 34.
4. Hotărârea Guvernului nr. 201/1990, mai ales Anexa nr. 11.
5. M.Of. nr. 203 din 1 septembrie 1995. Ordonanţa a fost aprobată şi modificată prin Legea nr. 125/1995, în M.Of. nr. 297 din 27 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

desfăşurarea unor activităţi pe baza liberei iniţiative, referitoare la impunerea liber- profesioniştilor; art. 8 din Hotărârea Consiliului de Miniştri nr. 545/1970 privind reglementarea unor impozite pe veniturile populaţiei şi Hotărârea Guvernului nr. 625/1993 pentru modificarea H.C.M. nr. 545/1970[1].

Enumerarea normelor juridice fiscale abrogate este importantă pentru a putea delimita **sfera de aplicare a noii reglementări**. Va fi dificil, în activitatea practică, de stabilit exact dacă unor venituri ale populaţiei li se mai aplică unele prevederi ale Decretului nr. 153/1954, rămase neabrogate expres după intrarea în vigoare a Ordonanţei Guvernului nr. 44/1995. Ne referim la prevederi privind impozitarea propriu-zisă, nu norme de procedură fiscală. **Suntem de părere** că soluţia legislativă cea mai potrivită era adoptarea unui act normativ care să înlocuiască integral Decretul nr. 153/1954 şi nu să fie abrogate doar unele prevederi.

2.3.2. Subiecţii impunerii. Constituie subiecţi ai impunerii persoanele fizice care realizează, în condiţiile legii, venituri din practicarea unei profesii libere autorizate, în mod individual sau în diverse forme de asociere.

În cuprinsul art. 1 a Ordonanţei Guvernului nr. 44/1995, se încearcă o delimitare a sferei de aplicare a impozitului, în ce priveşte subiecţii impunerii. În acest sens sunt menţionate profesiile de: medici, profesori, ingineri, arhitecţi, economişti, avocaţi, notari publici, artişti, subingineri, tehnicieni, contabili, asistenţi medicali şi dactilografe. După această enumerare se face referire la "... **şi alte asemenea profesii**". Este deci vorba de o enumerare exemplificativă şi nu exhaustivă.

În raport de acestă prevedere, se consideră că sunt liber - profesionişti, aplicându-li-se regimul fiscal din Ordonanţa Guvernului nr. 44/1995,"profesorii de orice fel, contabilii care lucrează pentru întreprinzători particulari, meseriaşii, cărăuşii, experţii (contabili şi tehnicienii etc.), slujitorii cultelor (preoţi, cântăreţi etc.) muzicanţii, lăutarii, dactilografele, stenodactilografele ş.a.,care realizează venituri din practica particulară ..."[2]

Din textul art. 1 a Ordonanţei Guvernului nr. 44/1995, rezultă că subiecţi ai impozitului pot fi persoanele fizice care realizează venituri din practicarea unei profesii libere, fie în mod **individual** fie în **diverse forme de asociere**. Dispoziţia legală citată face trimitere la forme de asociere specifice diferitelor profesii libere menţionate. Astfel, spre exemplu: notarii publici pot exercita activitatea în cadrul unui birou, în care pot funcţiona unul

1. Art. 9 din O.G. nr. 44/1995.
2. A se vedea, Gh. D. Bistriceanu, M.N. Adochiţei, E. Negrea, *Finanţele agenţilor economici*, Edit. didactică şi pedagogică, R.A., Bucureşti, 1995, p. 275.

Scanned with OKEN Scanner

sau mai mulţi notari publici asociaţi[1](pe bază de convenţie); profesia de avocat se exercită, la alegere, în cabinete individuale, cabinete asociate sau societăţi civile profesionale[2] (constituite prin convenţia părţilor).

În cazul **asocierilor**, care au ca scop realizarea de venituri ce urmează a fi repartizate potrivit înţelegerii prealabile între părţi, impunerea ţine seamă de această convenţie.

Dacă asocierile au ca scop numai suportarea în comun a unor cheltuieli, impunerea se face individual. pentru fiecare asociat în parte.

2.3.3. Obiectul impunerii îl constituie veniturile în bani şi în natură obţinute pe teritoriul României, adică "provenite dintr-o activitate care începe, se desfăşoară sau se termină în ţară ori din valorificarea unor drepturi în ţară, sub orice formă."[3]

Principiul de bază în această materie este cel al **locului sursei de venit**, fiind nesemnificativ domiciliul sau reşedinţa subiectului impunerii, aşa cum s-a arătat mai sus.

Un alt principiu aplicabil impozitului pe veniturile populaţiei îl constituie **impunerea personală**[4], care constă în aşezarea impozitului asupra veniturilor unei singure persoane. În cazul nostru, de la această regulă fac **excepţie** veniturile realizate de asocierile de notari publici, avocaţi etc. şi asociaţiile familiale[5], care sunt impuse prin cumularea veniturilor membrilor familiei cu gospodărie comună sau asocierilor (dacă au convenit în acest fel), fără a fi individualizate pe fiecare membru în parte.

În sfârşit este esenţial de menţionat şi principiul **anualităţii**, potrivit căruia fac obiectul impunerii veniturile aferente întregului an calendaristic.

Pentru activităţile economice ce se încep în cursul anului impunerea se face asupra veniturilor aferente perioadei rămase până la sfârşitul anului, fără a se face reîntregirea venitului, respectiv a impozitului la an; venitul pe o fracţiune de an se consideră venit impozabil anual[6].

2.3.4. Baza impozabilă o reprezintă **venitul anual impozabil** care se determină ca "diferenţă între totalul veniturilor încasate, în bani şi în natură, din activitatea desfăşurată şi cheltuielile efectuate pentru

---

1. Art. 14 din Legea notarilor publici şi a activităţii notariale, nr. 36/1995, în M.Of. nr. 92 din 16 mai 1995.
2. Art. 5 din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea şi exercitarea profesiei de avocat, în M.Of. nr. 116 din 7 iunie 1995.
3. Instrucţiunile nr. 290 din 17 mai 1954 date în aplicare Decretului nr. 153/1954 privitor la impozitul pe veniturile populaţiei, cu modificările ulterioare; paragraful 1.
4. Ibidem, paragraful 2.
5. Decretul-lege nr. 54/1990, în M.Of. nr. 20 din 6 februarie 1990.
6. Art. 2 alin. 3 din O.G. nr. 44/1995.

Scanned with OKEN Scanner

realizarea veniturilor"[1].

Evaluarea veniturilor în **natură** se face la preţurile şi tarifele practicate pe piaţă, la data încasării venitului.

În vederea stabilirii venitului brut, a cheltuielilor ce urmează a fi deduse din acesta pentru obţinerea venitului impozabil sunt utilizate diverse **mijloace de constatare**[2] cum sunt, spre exemplu: a) declaraţia de impunere şi registrele, documentele şi contractele contribuabililor verificate temeinic de organele fiscale; b) comunicările făcute de persoane juridice sau fizice cu privire la plăţile efectuate; c) materialele întocmite de organele fiscale cu ocazia cercetărilor pe teren, privind veniturile realizate de contribuabili; d) comparaţie cu cazuri similare.

Determinarea **venitului brut** (totalul încasărilor şi al drepturilor cuvenite pe anul de impunere) se face pe baza condiţiilor de exercitare a activităţii şi semnelor exterioare referitoare la condiţiile de trai ale contribuabililor.

Cheltuielile ce se scad din venitul brut sunt, spre exemplu, următoarele: costul materiilor prime, materialelor şi combustibilului necesare pentru executarea lucrărilor sau prestarea serviciilor, precum şi cheltuielile făcute pentru aprovizionarea materiilor prime, materialelor sau combustibilului; chiria instalaţiilor - maşini unelte, utilaje etc. - şi a imobilului (sau părţi din imobil) în care are loc exercitarea activităţii producătoare de venituri; cheltuieli efectuate pentru investiţii, dotări şi alte utilităţi necesare desfăşurării activităţii; impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenul aferent, în anumite condiţii; impozitul pe salarii aferent salariului şi drepturilor salariale şi a altor drepturi plătite personalului încadrat pe baza contractelor de muncă sau convenţiilor civile.

Unele cheltuieli sunt deductibile **în anumite condiţii şi în anumite limite.**

Astfel, cheltuielile pentru **acţiuni de protocol,** reclamă şi publicitate, cheltuielile de deplasare, inclusiv diuma şi cheltuielile cu mijloace de transport proprietate personală, când acestea sunt utilizate în scopul realizării veniturilor, precum şi cheltuielile de **întreţinere a locuinţei** şi pentru telefon, când activitatea se desfăşoară în locuinţa proprie, se deduc în limita cotei de 20% din veniturile încasate.

Cheltuielile efectuate pentru **investiţii, dotări** şi alte utilităţi necesare desfăşurării activităţii se scad din venitul anual impozabil, cu **condiţia**

1. Art. 3 alin. 1 din O.G. nr. 44/1995. În acelaşi sens este şi art. 25 din Decretul nr. 153/1954, cu unele deosebiri de formulare, neesenţiale.
2. Paragraful nr. 86 din Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 290 din 17 mai 1954, cu modificările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

de a nu se înregistra pierderi, iar în caz contrar, partea nerecuperată se reportează în anii următori, în aceleaşi condiţii[1].

În cazul în care contribuabilul îşi desfăşoară activitatea în locuinţa proprie, se admite deducerea **impozitului pe clădire şi a impozitului pe terenul** aferent, proporţional cu spaţiul utilizat în acest scop.

Pentru unele cheltuieli **nu se admite deducerea** la calculul venitului anual impozabil, cum sunt: impozitul pe venit datorat conform dispoziţiilor Ordonanţei Guvernului nr. 44/1995; amenzi şi penalităţi plătite autorităţilor; cheltuieli de sponsorizare efectuate peste limita prevăzută în Legea privind sponsorizarea nr. 32/1994; cheltuieli personale ale contribuabilului şi ale familiei sale, precum şi alte cheltuieli care nu sunt făcute în vederea realizării veniturilor.

De asemenea, Ministerul Finanţelor a precizat[2] că nu sunt deductibile contribuţiile profesionale (cotizaţii, taxe) către organizaţiile profesionale prevăzute de lege (urmând a fi suportate din venitul net, adică venitul rămas după plata impozitului), precum şi contribuţia pentru asigurări sociale şi pentru pensia suplimentară ale liber - profesioniştilor.

Menţionăm că liber profesioniştii autorizaţi sunt **scutiţi de plata taxei pe valoarea adăugată**, precum şi asociaţiile fără personalitate juridică ale acestora[3].

2.3.5. Cotele de impunere, prin aplicarea cărora asupra bazei impozabile se determină impozitul datorat, sunt progresive, pe tranşe de venit. Pentru impunerea veniturilor obţinute din practicarea unei profesii libere sunt utilizate **cotele de impunere** din tabelul care urmează (pag. 357).

Impozitul astfel calculat **nu poate fi mai mare de 38%** din venitul anual impozabil.

Venitul impozabil realizat pe **o fracţiune de an** se consideră venit anual impozabil.

Tranşele de venit anual impozabil prevăzute mai sus se pot **modifica anual**, prin hotărâre a Guvernului, în funcţie de evoluţia ratei inflaţiei.

Nivelul maxim al cotei de impunere este ponderat, chiar ceva mai redus decât cel aplicabil anterior, când se situa la 40 - 45%.

La această concluzie am ajuns în comparaţie cu nivelul maxim

---

1. A se vedea în acest sens şi prevederile: art 111 din Legea nr. 36/1995 - în ce priveşte notarii publici; art. 77 din Legea nr. 51/1995 - în ce priveşte avocaţii.
2. Circulara nr. 16.409 din 18 decembrie 1995.
3. Art. 6, paragraful A, lit. d) din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată în M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul anual impozabil - lei -	Impozit anual - lei -
până la 400.000	17%
400.001 - 1.600.000	68.000 + 22% pentru ceea ce depăşeşte 400.000
1.600.001 - 3.000.000	332.000 + 28% pentru ceea ce depăşeşte 1.600.000
3.000.001 - 4.500.000	724.000 + 34% pentru ceea ce depăşeşte 3.000.000
4.500.001 - 6.300.000	1.234.000 + 40% pentru ceea ce depăşeşte 4.500.000
peste 6.300.000	1.954.000 + 43% pentru ceea ce depăşeşte 6.300.000

al cotelor de impunere din câteva state vecine, foste socialiste. Astfel, în Cehia nivelul maxim este de 40%, în Polonia - 45%, în Slovacia - 42%, în Rusia - 35%, în Ukraina - 40%, iar în Ungaria - 48%[1].

De remarcat că în Cehia, Polonia, Slovacia şi Ungaria nu există separat un impozit pe salarii, ci impozitul pe venitul individual se aplică asupra venitului total din toate sursele de venit impozabile. În consecinţă, cota de 60% aplicabilă în ţara noastră în cazul impozitului pe salarii apare ca fiind exagerată.

De asemenea, aşteptăm instituirea de scutiri şi reduceri substanţiale pentru unele activităţi cum ar fi, spre exemplu, unele servicii şi investiţiile pentru protejarea mediului.

2.3.6. Procedura fiscală prevăzută de legislaţia în vigoare referitoare la impunerea veniturilor realizate de populaţie[2] se aplică şi impozitului pe veniturile obţinute din practicarea unei profesii libere.

2.4. Impozitul asupra veniturilor din lucrări literare, de artă şi ştiinţifice

2.4.1. Subiecţii impunerii. Impozitul este reglementat prin Ordonanţa Guvernului nr. 44/1995, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 1996[3].

Sunt subiecţi ai impunerii persoanele fizice care obţin venituri din lucrări literare, de artă şi ştiinţă.

De asemenea, pot fi subiecţi ai impunerii persoanele fizice care dobândesc calitatea de moştenitori ai persoanelor care realizează astfel

1. A se vedea, *European Tax Handbook*, I.B.F.D. Amsterdam, 1995.
2. Paragraful 2.6.
3. M.Of. nr. 203 din 1 septembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

de lucrări. Prin această dispoziţie se realizează un regim fiscal unitar asupra venitului provenit din aceeaşi sursă, indiferent dacă venitul respectiv este dobândit de autorul lucrării sau de moştenitorii acestuia.

2.4.2. Obiectul impunerii. Fac obiect al impunerii veniturile obţinute din lucrări literare, de artă şi ştiinţă.

S-a emis opinia[1] că şi veniturile obţinute din **colaborări la reviste** şi ziare, fac obiectul impunerii acestui impozit.

În cazul în care încasările din aceste activităţi reprezintă salarii, atunci se aplică impozitul pe salarii.

2.4.3. Baza impozabilă o constituie venitul anual impozabil.

Acest venit se determină prin deducerea din venitul brut realizat a unor **cote forfetare de cheltuieli** cuprinse între 20 şi 50%[2], diferenţiate în funcţie de natura lucrărilor şi calitatea contribuabililor, după cum urmează:

a) - 20% în cazul lucrărilor literare;

b) - 30% în cazul lucrărilor ştiinţifice şi de artă, cu excepţia lucrărilor realizate de persoanele prevăzute la lit. c) şi d);

c) - 40% în cazul compozitorilor şi muzicologilor, membri şi nemembri ai Uniunii Compozitorilor şi Muzicologilor, precum şi în cazul moştenitorilor acestora;

d) 50% în cazul artiştilor plastici profesionişti, membri ai Uniunii Artiştilor Plastici şi ai Fondului Plastic.

În cazul **lucrărilor de artă monumentală,** venitul anual impozabil se determină prin scăderea din venitul brut realizat a cheltuielilor efective, pe bază de documente justificative.

Venitul realizat pe o **fracţiune de an** se consideră venit anual impozabil.

2.4.4. Cotele de impunere folosite pentru determinarea cuantumului impozitului sunt progresive, pe tranşe de venit, conform tabelului următor (pag. 359).

Impozitul astfel calculat **nu poate fi mai mare de 38%** din venitul anual impozabil.

Tranşele de venit anual impozabile se pot modifica anual, prin hotărâre a Guvernului, în funcţie de evoluţia ratei inflaţiei.

După cum se poate observa, cotele de impunere şi tranşele de venit sunt aceleaşi cu cele ce se aplică impozitului pe veniturile obţinute

---

1. A se vedea Gh. D. Bistriceanu, M. N. Adochiţei, E. Negrea, *Finanţele agenţilor economici*, Edit. didactică şi pedagogică, R.A., Bucureşti, 1995, p. 275.
2. Art. 5 alin. 3 din O.G. nr. 44/1995, modificat prin Legea nr. 125/1995, în M.Of. nr. 297 din 27 decembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

din practicarea profesiilor libere[1].

Venitul anual impozabil - lei -	Impozit anual - lei -
până la 400.000	17%
400.001-1.600.000	68.000 + 22% pentru ceea ce depăşeşte 400.000
1.600.001-3.000.000	332.000 + 28% pentru ceea ce depăşeşte 1.600.000
3.000.001-4.500.000	724.000 + 34% pentru ceea ce depăşeşte 3.000.000
4.500.001-6.300.000	1.234.000 + 40% pentru ceea ce depăşeşte 4.500.000
peste 6.300.000	1.954.000 + 43% pentru ceea ce depăşeşte 6.300.000

2.4.5. Calcularea şi plata impozitului. Veniturile impozabile se impun anual, de către uniunile de creatori sau , în cazul plăţilor directe, de către persoanele juridice sau fizice plătitoare.

Impozitul se **calculează** de către fiecare plătitor de venit, cumulat de la începutul anului, prin recalcularea impozitului la fiecare plată efectuată către aceeaşi persoană şi se varsă o dată cu ridicarea numerarului de la bancă sau depunerea la bancă a documentelor pentru plata drepturilor respective, sau în ziua lucrătoare imediat următoare plăţii acestora, în celelalte cazuri. După cum observăm, termenul de plată este foarte scurt, ceea ce impune o mare grijă pentru respectarea lui.

Plata impozitului se face **la bugetele locale**, constituind o sursă de venit a acestora.

Când lucrările literare, de artă şi ştiinţifice sunt realizate de **un grup de persoane**, impunerea veniturilor obţinute se face separat, în funcţie de cota - parte aferentă fiecărei persoane.

Acelaşi principiu se aplică şi în cazul veniturilor realizate de moştenitorii aflaţi în indiviziune.

2.4.6. Procedura fiscală prevăzută de legislaţia în vigoare referitoare la impunerea veniturilor realizate de populaţie[2] se aplică şi impozitului de faţă[3].

1. Paragraful 2.3.5.
2. Decretul nr. 153/1954, în Buletinul Oficial nr. 22 din 11 mai 1954, cu modificările ulterioare.
3. Paragraful 2.6.

Scanned with OKEN Scanner

2.5. Impozitul asupra veniturilor din închirieri şi subînchirieri de clădiri, terenuri şi camere mobilate sau nemobilate[1]

2.5.1. Subiectele impozabile sunt persoanele fizice şi persoanele juridice care obţin venituri din închirieri şi subânchirieri de clădiri, terenuri şi camere mobilate sau nemobilate în mod permanent sau sezonier, direct sau prin agenţiile de turism. Nu se face distincţie sub aspectul impozitului, între venituri din subînchirieri de bunuri proprietate personală sau proprietate de stat.

2.5.2. Venitul anual impozabil se determină prin scăderea din chiria brută a impozitului pe clădiri şi a impozitului pe terenuri aferente clădirii sau părţii de clădire închiriate, iar în cazul închirierilor de camere mobilate şi a unor cote forfetare de cheltuieli stabilite invers proporţional cu mărimea venitului.

Cotele forfetare[2] de cheltuieli luate în calculul venitului impozabil în cazul închirierilor sau subînchirierilor de camere mobilate pentru locuinţe, sunt cuprinse între 50% şi 10%, astfel: 50% când venitul brut este de până la 5.000 lei; 30% între 5.001 lei şi 10.000 lei; 20% între 10.001 lei şi 20.000 lei; 10% peste 20.000 lei.

În cazul închirierilor şi subînchirierilor de **camere mobilate** cu altă destinaţie decât pentru locuinţă, cota forfetară este de 10%. La veniturile din închirieri şi subînchirieri de camere mobilate prin agenţiile de turism, se scade **comisionul** reţinut de aceste agenţii, înainte de deducerea cheltuielilor forfetare.

2.5.3. Cotele de impunere sunt progresive, pe tranşe de venit, după cum urmează:

Venitul anual impozabil - lei -	Cota de impozit %	Impozit - lei -	Impozitul pe veniturile din intervale	
			Intervalele de venit - lei -	Impozitul pe intervale creşte:
0	1	2	3	4
1-300	6,00	1-18	301-500	de la fiecare 50 lei cu 5,50 lei
500	8,00	40	501-700	de la fiecare 50 lei cu 7,50 lei

1. Decretul nr. 394/1973 privind impunerea veniturilor realizate din închirieri de imobile, în B.Of. nr. 105 din 17 iulie 1973.
2. Uniforme şi invariabile.

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3	4
700	10,00	70	701-900	de fiecare 50 lei cu 9,00 lei
900	11,80	106	901-1.200	de fiecare 50 lei cu 10,50 lei
1.200	14,10	169	1.201-1.500	de fiecare 50 lei cu 12,00 lei
1.500	16,10	241	1.501-2.000	de fiecare 50 lei cu 14,00 lei
2.000	19,05	381	2.001-3.000	de fiecare 50 lei cu 16,00 lei
3.000	23,37	701	3.001-5.000	de fiecare 50 lei cu 17,00 lei
5.000	27,62	1.381	5.001-10.000	de fiecare 50 lei cu 20,00 lei
10.000	33,81	3.381	10.001-20.000	de fiecare 50 lei cu 23,00 lei
20.000	39,90	7.981	20.001-30.000	de fiecare 50 lei cu 26,00 lei
30.000	43,94	13.181	30.001-40.000	de fiecare 50 lei cu 30,00 lei
40.000	17,95	19.181	40.001-50.000	de fiecare 50 lei cu 34,00 lei
50.000	51,96	25.981	50.001-70.000	de fiecare 50 lei cu 39,00 lei
70.000	59,10	41.581	70.001-100.000	de fiecare 50 lei cu 45,50 lei
100.000	68,88	68.881	peste 100.000 lei se percepe 75% din totalul venitului impozabil	

2.5.4. Scutiri de impozit se acordă pentru veniturile care, după scăderea impozitului pe clădiri şi a impozitului pe teren, nu depăşesc 300 lei.

Impozitul se stabileşte şi se încasează de către organele fiscale locale, respectiv de agenţiile de turism, care reţin impozitul cu ocazia fiecărei plăţi.

2.6. Prevederi comune impozitului pe venit

În ce priveşte aspectele nereglementate distinct pentru fiecare impozit în parte[1], **cu excepţia impozitului pe salarii**, se aplică prevederile Decretului nr. 153/1954, cu modificările ulterioare. În acest sens sunt şi dispoziţiile Ordonanţei Guvernului nr. 44/1995, care stabilesc că procedura fiscală prevăzută de legislaţia în vigoare referitoare la impunerea veniturilor realizate de populaţie se aplică şi impozitului reglementat prin ordonanţă. Deci, se face trimitere tot la Decretul nr. 153/1954.

2.6.1. Nu intră în venitul impozabil şi nu se impun: dobânzile şi câştigurile din depuneri la C.E.C. şi bănci comerciale; despăgubirile primite de la societăţile de asigurări de bunuri şi persoane; sumele realizate

1. Paragrafele 2.3-2.5, din această secţiune.

Scanned with OKEN Scanner

din vânzarea bunurilor proprii, sumele sau bunurile primite ca ajutor, donaţie sau moştenire, dacă legea nu prevede altfel[1]; pensiile de întreţinere.

2.6.2. Prescripţia. Contribuabilii care nu au fost impuşi la timp se impun pe cel mult doi ani anteriori celui în care se constată neimpunerea. Modificarea unei impuneri se poate face, de asemenea, pe cel mult **doi ani anteriori** celui în care se cere modificarea impunerii.

2.6.3. Registre şi evidenţe. Contribuabilii au obligaţia de a ţine registrul - jurnal de încasări şi plăţi, registrul - unic de control, chitanţier şi, după caz, registrul de casă, vizate de organele fiscale[2].

2.6.4. Înregistrarea. Contribuabilii sunt obligaţi la completarea şi depunerea "Declaraţiei de înregistrare pentru plătitori de impozite", prevăzută de art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 224/1993[3], la direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană şi a municipiului Bucureşti sau la administraţiile financiare ale sectoarelor municipiului Bucureşti, după caz, în termen de 5 zile de la eliberarea certificatului de înregistrare sau deciziei de autorizare, după caz, în vederea atribuirii codului fiscal şi a eliberării certificatului de înregistrare fiscală.

2.6.5. Declaraţia de impunere. În vederea efectuării impunerii de către organele fiscale locale, subiecţii impunerii au datoria de a depune declaraţia de impunere anuală până la data de 15 ianuarie a fiecărui an, sau după caz, până la data de 5 ale lunii următoare celei în care a apărut în cursul anului, sursa de venit[4], iar în cazul încetării sursei de venit, în termen de 5 zile de la încetare.

2.6.6. Calcularea şi plata impozitului. Impunerea se face de organele financiare în raza cărora contribuabilul îşi exercită activitatea producătoare de venit sau - în lipsa unui loc stabil de exercitare a activităţii - de organele financiare în raza cărora se află domiciliul contribuabilului.

Impozitul de plată se comunică contribuabilului, prin **înştiinţare de plată**, cel mai târziu cu 15 zile înainte de primul termen de plată.

Impozitul stabilit de organul financiar se plăteşte în 4 rate anuale egale, până la sfârşitul lunilor februarie, aprilie, iulie şi octombrie.

Impozitul pe venitul din închirieri de clădiri se plăteşte în 2 rate egale, până la finele lunilor martie şi septembrie.

---

1. Cum este, spre exemplu, cazul impozitului asupra veniturilor din lucrări literare, de artă şi ştiinţifice. A se vedea art. 5 din O.G. nr. 44/1995.
2. Pentru detalii, a se vedea Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 290 din 17 mai 1954, cu modificările ulterioare.
3. M.Of. nr. 118 din 4 iunie 1993.
4. Art. 35 din Decretul nr. 153/1954, cu modificările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

3. IMPOZITUL PE VENITUL AGRICOL

3.1. Cadrul juridic

Impozitul a fost introdus prin Legea privind impozitul pe venitul agricol[1], fiind aplicabil de la 1 iulie 1994. Noul impozit înlocuieşte impozitul pe terenurile gospodăriilor agricole ale populaţiei, reglementat prin Legea privind impozitul agricol[2].

Introducerea impozitului pe venitul agricol a întâmpinat numeroase dispute, atât în ce priveşte oportunitatea măsurii cât şi conţinutul reglementării[3]. S-a susţinut, nu fără temei, că introducerea impozitului era inoportună în 1994, pe de o parte pentru că marea majoritate a ţăranilor nu a intrat în posesia titlurilor de proprietate, astfel că nu există certitudine asupra existenţei şi întinderii dreptului de proprietate asupra unei anumite suprafeţe de teren iar, pe de altă parte, pentru că gospodăriile ţărăneşti nu sunt consolidate, lipsindu-le atât utilajele necesare, cât şi resursele băneşti adecvate. Cu privire la conţinutul reglementării, au fost formulate numeroase obiecţiuni atât în ce priveşte nivelul de 15% al cotei de impunere, relativ mare în raport de puterea contributivă redusă a gospodăriilor ţărăneşti, cât şi a nivelului nerealist al normei de venit impozabil (profitul brut) pe hectar ce constituie baza de impunere şi a altor elemente ale impunerii (mai ales lipsa unor criterii de acordare de scutiri şi reduceri în raport de natura culturilor, ori pentru stabilirea în mediul rural etc.)

3.2. Natura impozitului

Fiind stabilit asupra normei de venit pe hectar de teren, apare ca un impozit **pe avere,** după cum este denumit şi perceput, acest impozit are mai mult natura unui impozit **pe venit.** Astfel, normele de venit stabilite pe hectar sunt diferenţiate pe zone de fertilitate, zone de favorabilitate şi categorii de folosinţă a terenurilor agricole, respectiv are în vedere elementele care determină volumul veniturilor: cantitatea de producţie (care depinde de fertilitatea şi folosirea intensivă a terenurilor) şi felul producţiei (legume, fructe, fân etc.) la care preţurile de valorificare sunt diferite de la un produs

1. Legea nr. 34/1994, în M.Of. nr. 140 din 2 iunie 1994.
2. Legea nr. 2/1977, în B.Of. nr. 60 din 8 iulie 1977.
3. A se vedea, I. Condor, *Particularităţile noilor impozite şi taxe instituite în domeniul agricol,* în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 7/1995, p. 30 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

la altul. Acest impozit are deci caracteristicile unui impozit pe venit, stabilit într-o formă simplificată, în sume fixe pe hectar.

3.3. Subiecţii impunerii

Legea defineşte foarte exact cine pot fi subiecţi ai impunerii şi îi denumeşte, în sfârşit, cu noţiunea "contribuabili". Pot fi deci subiecţi ai impunerii, pe de o parte, persoanele fizice, iar pe de altă parte asociaţiile agricole constituite potrivit legii[1], persoanele juridice, precum şi unităţile de cult deţinătoare de terenuri agricole.

Însăşi legea grupează contribuabilii care datorează impozit pe venitul agricol obţinut de pe terenurile situate în municipii, oraşe şi comune, în următoarele două **categorii de persoane:**

a - orice persoană care deţine în proprietate teren agricol.

În această categorie intră atât persoanele fizice, cât şi cele juridice care au drept de proprietate asupra terenurilor agricole;

b - orice persoană care beneficiază de prevederile Legii fondului funciar şi căreia i s-a reconstituit sau i s-a constituit dreptul de proprietate şi, deşi nu i s-a eliberat titlul de proprietate, are în mod efectiv terenul atribuit pe bază de adeverinţă provizorie sau proces-verbal de punere în posesie.

Această categorie de contribuabili a fost definită distinct, prin lege, ţinând seama că titlurile de proprietate se emit într-un ritm lent, neputând fi stabilită perioada de timp cât va necesita atribuirea acestor titluri pentru toate persoanele care au vocaţie la dreptul respectiv.

Comparativ cu reglementarea anterioară privind impozitul agricol[2], în care subiecţi ai impunerii erau numai gospodăriile producătorilor agricoli individuali şi cele aparţinând persoanelor fizice sau juridice, altele decât unităţile de stat (cum erau, spre exemplu, cooperativele agricole de producţie), în cazul impozitului pe venitul agricol aplicabil de la 1 iulie 1994, contribuabili pot fi atât persoane fizice cât şi cele juridice, indiferent de tipul de proprietate (cum sunt, spre exemplu, societăţile comerciale cu capital de stat, mixt sau privat).

3.4. Obiectul impunerii

Constituie obiect al impunerii terenurile agricole **situate** în municipii, oraşe şi comune, **aparţinând** subiecţilor impunerii menţionaţi

1. Legea nr. 36/1991 privind societăţile agricole şi alte forme de asociere în agricultură, în M.Of. nr. 117 din 30 mai 1991.
2. Legea nr. 2/1977 privind impozitul agricol, în B.Of. nr. 60 din 8 iulie 1977.

Scanned with OKEN Scanner

mai sus. Ca atare, este indiferent unde sunt situate terenurile, în mediu rural sau urban, edificator este ca acestea să fie de natură agricolă.

3.5. Baza impozabilă

La stabilirea impozitului se are în vedere venitul obţinut de pe terenurile agricole. Pentru a se simplifica operaţiunile implicate de perceperea impozitului, legea prevede că venitul anual impozabil se determină pe baza **normelor de venit stabilite pe hectar**, diferenţiate pe zone de fertilitate, zone de favorabilitate şi categorii de folosinţă a terenurilor, atât pentru terenurile cultivate, cât şi pentru cele necultivate.

Normele de venit sunt prevăzute în anexa la Legea privind impozitul agricol, care pot fi corectate, în funcţie de **rata inflaţiei,** prin hotărâre a Guvernului, cu 3 luni înainte de începerea anului fiscal următor.

Normele de venit agricol impozabil prevăzute de anexa la Legea privind impozitul agricol **sunt următoarele**:

A. **- mii lei/ha/an -**

Nr. crt.	Categoria de folosinţă	Zone de fertilitate I	II	III	IV	V
1.	Arabil	141	114	92	48	20
2.	Grădini de legume şi zarzavat	1.050	945	640	430	-

B. **- mii lei/ha/an -**

Nr. crt.	Categoria de folosinţă	Zone de favorabilitate I	II	III	IV	V
1.	Vii, începând cu al doilea an de rod	920	900	880	810	.250
2.	Livezi de pomi fructiferi, zmeuriş şi căpşunării, începând cu al doilea an de rod	1.150	975	840	750	500
3.	Păşuni	70	60	50	40	30
4.	Fâneţe	80	70	60	50	40

C. **- mii lei/ha/an -**

Nr. crt.	Categoria de folosinţă	Norma de venit pentru toate zonele
1.	Terenuri forestiere cu păduri în exploatare	50
2.	Alte terenuri agricole (ape, bălţi, heleştee etc.)	35

Scanned with OKEN Scanner

Încadrarea terenurilor pe zone de fertilitate şi zone de favorabilitate se poate efectua de către consiliile locale sau judeţene, după caz, prin unităţile de specialitate cu atribuţii în acest domeniu, conform dispoziţiilor legale şi cu aprobarea Ministerului Agriculturii şi Alimentaţiei[1]. În acest fel s-a înlăturat centralismul în ce priveşte încadrarea localităţilor în zone de fertilitate prin Hotărârea Consiliului de Miniştri nr. 1108/1969, sporind însă autonomia locală.

Prin **derogare** de la normele de venit menţionate, contribuabilii care obţin venituri din cultivarea şi valorificarea florilor, a legumelor şi a zarzavaturilor în sere, în solarii amenajate în acest scop şi în sistem irigat, a arbuştilor şi a plantelor decorative, a ciupercilor, precum şi din exploatarea pepinierelor viticole şi pomicole se impozitează pe baza **venitului net obţinut.** Venitul net se determină prin scăderea din venitul brut a cheltuielilor legate de realizarea venitului respectiv, inclusiv a cheltuielilor cu amortizarea[2].

3.6. Cota de impozitare

În vederea determinării impozitului datorat, asupra bazei impozabile (formată din veniturile determinate pe bază de norme de venit şi veniturile nete obţinute din cultivarea terenurilor de către contribuabili, stabilite mai sus) se aplică cota de 15%. Aceasta reprezintă cota cu aplicabilitate generală. În mod excepţional, pentru veniturile impozabile aferente anilor 1994, 1995, 1996 se aplică cota de 10%.

3.7. Scutiri

Sunt scutiţi de plata impozitului pe venitul agricol veteranii de război, văduvele de război necăsătorite şi văduvele necăsătorite ale veteranilor de război[3].

În acelaşi timp, subiecţii impunerii nu datorează impozit pe venitul agricol pentru veniturile obţinute din creşterea animalelor şi păsărilor, din apicultură şi sericicultură, precum şi din valorificarea fructelor şi a ciupercilor de pădure, a plantelor medicinale din flora spontană şi a altor **produse**

---

1. Art. 4 din Legea nr. 34/1994, modificată prin O.G. nr. 24/1995, în M.Of. nr. 193 din 25 august 1995.
2. Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, în M.Of. nr. 80 din 29 martie 1994.
3. Art. 13 alin. 3 din Legea nr. 34/1994, modificat prin O.G. nr. 24/1995 (în M.Of. nr. 193 din 25 august 1995).

Scanned with OKEN Scanner

culese din natură.

3.8. Reduceri

Legea prevede o **reducere a impozitului pe venitul agricol cu 50%** în cazul contribuabililor invalizi de gradul I sau II, pentru persoanele handicapate asimilabile gr. I şi II de invaliditate şi pentru persoanele fizice în vârstă de peste 65 ani[1].

De asemenea, la culturile de sfeclă de zahăr, floarea-soarelui, soia, in, cânepă, bumbac, se acordă o **reducere cu 50% a impozitului datorat,** cu condiţia ca 60% din recoltă să fie contractată şi livrată agenţilor economici mandataţi de stat.

În situaţia de pierdere a recoltei din cauza calamităţilor naturale, **venitul impozabil se reduce** proporţional cu ponderea producţiei calamitate,determinată prin raportarea acesteia la producţia medie realizată în ultimii 3 ani cu producţii normale în unitatea administrativ-teritorială respectivă. Reducerea se acordă pe baza **cererii de scădere**, depusă în termen de 5 zile de la producerea fenomenului de calamitate, la Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau la Administraţia financiară a Sectorului Agricol Ilfov, care urmează a efectua, la faţa locului, constatarea pagubelor produse.

3.9. Impunerea, calcularea şi plata impozitului

Impozitul pe venitul agricol este **anual**. Impunerea se stabileşte de către organele fiscale la locul unde contribuabilii sunt înscrişi în documentele de evidenţă funciară ori în localitatea în care asociaţiile agricole, constituite potrivit legii, îşi desfăşoară activitatea sau, după caz, îşi au sediul principal. În scopul organizării impunerii, consiliile locale comunale, orăşeneşti, municipale şi ale sectoarelor municipiului Bucureşti au obligaţia de a întocmi şi ţine la zi **documentele de evidenţă funciară.**

Contribuabilii care obţin venituri nete din cultivarea terenurilor, în condiţiile menţionate mai sus, au obligaţia de a depune anual, până la 1 aprilie pentru anul anterior, declaraţii **de impunere** şi să evidenţieze veniturile şi cheltuielile potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.

Impozitul se **calculează** de către organele fiscale, pe numele contribuabilului, pe baza datelor din documentele de evidenţă funciară. În cazul asociaţiilor agricole constituite potrivit legii, impozitul se calculează pe

1. Art. 13 alin. 2 din Legea nr. 34/1994, modificat prin O.G. nr. 24/1995.

Scanned with OKEN Scanner

numele acestora, când constituirea lor este atestată printr-un înscris sau pe numele asociaţilor persoane fizice în celelalte cazuri. Pentru contribuabilii persoane juridice, impozitul se calculează în sarcina acestora.

Plata impozitului se efectuează în proporţiile şi la termenele următoare:

- 50% până la 1 septembrie inclusiv;
- 50% până la 15 noiembrie inclusiv.

Organele fiscale au obligaţia de a întocmi şi de a comunica anual contribuabililor **înştiinţări de plată,** cu impozitul datorat, cel târziu până la 30 iunie inclusiv.

Pentru neplata la termen a impozitului datorat, contribuabilii plătesc o majorare de 0,12% pentru fiecare zi de întârziere.

Impozitul pe venitul agricol constituie venit al bugetelor locale.

3.10. Prescripţia

Stabilirea sau modificarea impozitului datorat, nestabilit la timp ori dacă datele declarate nu corespund realităţii, după caz, se face pe **3 ani anteriori** celui în care s-a efectuat constatarea, exceptând perioada de scutire prevăzută de Legea fondului funciar. Observăm o sporire a termenului de prescripţie, de la 2 ani cât prevedea reglementarea precedentă, la 3 ani anteriori celui în care s-a făcut constatarea[1].

La fel şi termenul de prescripţie a **dreptului de a cere executarea silită** s-a stabilit la 3 ani.

O prevedere nouă o reprezintă cea privind stabilirea **răspunderii materiale** în sarcina funcţionarului vinovat de nestabilirea impozitului la timp[2]. Răspunderea se stabileşte în limita majorărilor de întârziere aferente impozitului nestabilit la timp. Într-adevăr, impozitul nestabilit la timp ori diferenţa de impozit calculată, reprezintă datorii fiscale ale contribuabilului astfel că sarcina plăţii îi revin. În schimb, ţinând seama de specificul noii reglementări, care prevede obligaţia organului fiscal de a calcula impozitul pe venitul agricol şi de a întocmi şi de a comunica anual înştiinţarea de plată, cu impozitul datorat, este logic ca răspunderea pentru majorările de întârziere să revină funcţionarului vinovat.În condiţiile acestei reglementări nu se poate imputa contribuabilului nici o culpă.

---

1. Art. 24 din Legea nr. 2/1977.
2. Art. 11 alin. 4 din Legea nr. 34/1994.

Scanned with OKEN Scanner

3.11. Contravenţii

Pentru a întări răspunderea contravenienţilor privind impozitul pe venitul agricol, au fost contravenţionalizate două fapte şi anume:

a) nedepunerea declaraţiei de impunere prevăzută pentru situaţiile în care baza de impunere o constituie venitul net obţinut de contravenienţi[1];

b) sustragerea de la impunere a unor surse de venit prevăzute de lege.

Cele două contravenţii se sancţionează cu amendă de la 300.000 lei la 1.000.000 lei. Aceste sancţiuni se pot aplica nu numai persoanelor fizice, ci şi persoanelor juridice.

3.12. Căi de atac

Legea nr. 34/1994 prevede unele particularităţi referitoarea la căile de atac împotriva titlului de creanţă fiscală constituit pentru impozitul pe venitul agricol. Subliniem mai ales introducerea **controlului judiciar** împotriva soluţiei date de Ministerul Finanţelor, ca o măsură legislativă deosebit de importantă, deoarece asigură posibilitatea examinării legalităţii şi temeiniciei titlului de creanţă fiscală de către un organ neutru. În acest fel, legiuitorul a renunţat la limitarea controlului asupra titlului de creanţă fiscală numai la căile administrativ-financiare reglementate de regimul trecut din ţara noastră (anterior Revoluţiei din decembrie 1989).

În mod concret, Legea nr. 34/1994 prevede următoarele căi de atac privind stabilirea şi încasarea impozitului pe venitul agricol.

3.12.1. Astfel, contribuabilii din comune pot formula **contestaţiei** la Direcţia generală a finanţelor publice şi a controlului financiar de stat judeţeană sau la Administraţia financiară a sectorului agricol Ilfov, la care s-a stabilit impozitul pe venitul agricol. Contestaţia poate fi formulată în termen de 30 de zile de la data primirii înştiinţării de plată, urmând a fi soluţionată în termen de 30 de zile.

Decizia dată de direcţia generală respectivă sau administraţia financiară menţionată după caz, poate fi atacată de contribuabili cu **plângere** la Ministerul Finanţelor. Pentru introducerea plângerii, legea prevede termenul de 30 de zile, calculat de la data primirii deciziei dată pentru soluţionarea contestaţiei. Soluţionarea plângerii urmează a fi făcută în ter-

1. Art. 5 din Legea nr. 34/1994.

Scanned with OKEN Scanner

men de 40 de zile de la data înregistrării acesteia la Ministerul Finanţelor.

3.12.2. În ce priveşte contribuabilii din oraşe, municipii sau sectoare ale municipiului Bucureşti, **contestaţia**, ca primă cale de atac, poate fi formulată la circumscripţiile sau administraţiile financiare, după caz.Termenul de exercitare a acestei căi de atac este tot de 30 de zile şi se calculează de la data primirii înştiinţării de plată. Termenul pentru rezolvarea contestaţiei este stabilit la 30 de zile.

Decizia dată de circumscripţia sau administraţia financiară respectivă poate fi atacată cu **plângere** la Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz. Termenul de exercitare a căii de atac este stabilit la 30 de zile, termen care curge de la data primirii deciziei atacate de către contribuabil.

Plângerea se soluţionează în termen de 30 de zile de la înregistrarea acesteia la direcţia generală sesizată.

Împotriva deciziei dată de direcţia generală respectivă, contribuabilul nemulţumit poate formula **plângere** la Ministerul Finanţelor.

Plângerea poate fi făcută în termen de 30 de zile, termen care se calculează de la data luării la cunoştiinţă a modului de soluţionare a plângerii de către direcţia generală a finanţelor publice compententă. Soluţionarea plângerii se face în termen de 40 de zile de la data înregistrării acesteia.

Observăm că în cazul contribuabililor din oraşe, municipii sau sectoare ale municipiului Bucureşti sunt prevăzute trei căi de atac de natură administrativ-financiară. **Suntem de părere** că existenţa a trei căi de atac, cu termene de exercitare de câte 30 de zile şi de soluţionare de 30, respectiv 40 de zile, este de natură a întârzia mult obţinerea unui titlu de creanţă fiscală definitiv. **De lege ferenda**, opinăm pentru renunţarea la prima cale de atac, adică contestaţia formulată la circumscripţia sau administraţia financiară. În acest fel s-ar realiza într-un timp mai scurt certitudinea cu privire la veniturile încasate de bugetul public cu titlu de impozit pe venitul agricol.

3.12.3. Contribuabilii din comune, oraşe, municipii sau sectoare ale municipiului Bucureşti, nemulţumiţi de soluţia dată de Ministerul Finanţelor au deschisă calea de atac a **plângerii la judecătoria** în a cărei rază teritorială contribuabilii îşi au domiciliul sau, după caz, sediul principal. Întrucât prin Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit calea de atac judiciară este dată în competenţa curţii de apel, de **lege ferenda** apare necesară o corelare legislativă, pentru a se institui o competenţă materială unitară. Opinăem că s-ar justifica instituirea competenţei materiale a curţii de apel şi în cazul plângerii prevăzută a fi soluţionată de

Scanned with OKEN Scanner

judecătorie conform Legii nr. 34/1994.

4. IMPOZITELE ŞI TAXELE LOCALE

4.1. Cadrul juridic general

Finanţarea acţiunilor edilitar-gospodăreşti, dezvoltării reţelei de învăţământ, sănătate, cultură şi artă, creşterii gradului de urbanizare a oraşelor şi municipiilor, extinderii şi modernizării bunurilor obiective şi acţiuni de interes local, necesită crearea de fonduri băneşti tot mai mari. În acest scop s-a realizat un cadru juridic în anul 1981, care a fost perfecţionat în ultimii ani.

În acest sens, menţionăm **Legea 25/1981 privind impozitele şi taxele locale**[1] **şi Decretul nr. 425/1981 privind stabilirea şi încasarea impozitelor şi taxelor locale**[2].

Impozitele şi taxele locale reglementate prin actele normative menţionate erau următoarele:

a) impozitul pe clădiri;
b) impozitul pe terenuri din municipii şi oraşe;
c) taxe asupra mijloacelor de transport;
d) taxe pentru folosirea locurilor publice de desfacere;
e) taxe pentru eliberarea autorizaţiilor în domeniul construcţiilor;
f) taxe pentru şederea în staţiuni balneoclimaterice;
h) taxe pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologice.

Necesitatea luării unor măsuri urgente în domeniul fiscal a determinat **Parlamentul să abiliteze Guvernul** "de a stabili şi modifica taxe şi impozite ce constituie venit pentru bugetul statului"[3]. S-a prevăzut obligaţia Guvernului, de a supune spre aprobare Parlamentului, Legea pentru aprobarea taxelor şi impozitelor respective. În temeiul acestei abilitări, Guvernul a emis mai multe hotărâri pentru stabilirea şi modificarea impozitelor şi taxelor. Astfel, prin **Hotărârea Guvernului nr. 257/1991 privind modificarea nivelului unor taxe** stabilite în sume fixe datorate statului în lei de persoanele fizice şi juridice şi **introducerea taxei asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică** deţinute de regiile autonome, soci-

1. Publicată în B.Of. nr. 115 din 29 decembrie 1981.
2. Publicat în B.Of. nr. 118 din 31 decembrie 1981.
3. M.Of. nr. 137 din 8 decembrie 1990.

Scanned with OKEN Scanner

etăţile comerciale şi alţi agenţi economici organizaţi ca persoane juridice[1], au fost aduse unele modificări şi reglementări privind impozitele şi taxele locale. În consecinţă, taxele în lei stabilite în sume fixe pe feluri de servicii prestate sau pe bunuri taxabile datorate bugetului de stat sau bugetelor locale după caz, de persoanele fizice şi juridice, au fost majorate cu 50% şi, respectiv, 100%. În ce priveşte taxele locale, au fost stabilite următoarele majorări: taxele asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică şi pe apă, cu 50%; taxele pentru folosirea locurilor publice de desfacere, taxele pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă şi taxele pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel şi viza anuală a acestora, cu 100%.

Prin aceeaşi hotărâre, **taxele asupra mijloacelor de transport** cu tracţiune mecanică aplicabile potrivit Legii nr. 25/1981 şi Decretului nr. 425/1981 numai persoanelor fizice, **au fost extinse şi la regiile autonome, societăţile comerciale,** organizaţiile cooperatiste, precum şi la ceilalţi agenţi economici organizaţi ca persoane juridice.

Potrivit **Constituţiei României**[2], administraţia publică din unităţile administrativ-teritoriale se întemeiază pe principiile autonomiei locale şi cel al descentralizării serviciilor locale (art. 119). În acord cu aceste principii, Constituţia României prevede că impozitele şi taxele locale se stabilesc de consiliile locale şi judeţene, în limitele şi în condiţiile legii (art. 138 alin. 2).

Pentru realizarea prevederilor constituţionale, conform **Legii administraţiei publice locale**[3], Guvernul era obligat să prezinte Parlamentului proiectul legii taxelor şi impozitelor locale, care să instituie un nou sistem al impozitelor şi taxelor locale.

4.1.1. Într-o primă etapă, **Legea nr. 45/1992**, aduce numeroase modificări sistemului impozitelor şi taxelor locale stabilind, în principal, următoarele:

a) lista taxelor anuale asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică şi a mijloacelor de transport pe apă (Anexa nr. 2), lista taxelor pentru folosirea locurilor publice de desfacere (Anexa nr. 3) şi lista taxelor pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă în locuri publice, pe panouri asigurate de administraţia locală (Anexa nr. 4). Pentru taxele în sumă fixă prevăzute la pct. 2 din Anexa nr. 2, Anexa nr. 3 şi Anexa nr. 4, legea a acordat competenţa de a le modifica consiliilor locale pe raza cărora se desfăşoară astfel de activităţi, în funcţie de condiţiile specifice

1. M.Of. nr. 89 din 24 aprilie 1991.
2. Adoptată de Adunarea Constituantă din 21 noiembrie 1991, publicată în M.Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991 şi a intrat în vigoare în urma aprobării ei prin referendumul naţional din 8 decembrie 1991.
3. Legea nr. 69/1991, în M.Of. nr. 238 din 28 noiembrie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

locale;

b) extinderea aplicării taxelor asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică şi a mijloacelor de transport pe apă şi la agenţii economici organizaţi ca persoane juridice;

c) s-a abrogat Hotărârea Guvernului nr. 257/1991, analizată mai sus.

4.1.2. În acelaşi scop al aplicării principiului constituţional al autonomiei locale, prin **Ordonanţa Guvernului nr. 15/1992 cu privire la impozitele şi taxele locale**[1], aprobată prin Legea nr. 114/1992[2], **au fost aduse unele modificări regimului juridic al impozitelor şi taxelor locale**, care constau în următoarele:

a) au fost nominalizate impozitele şi taxele care constituie surse ale bugetelor locale sau judeţene, după caz. Astfel sunt în competenţa consiliilor judeţene, al Sectorului Agricol Ilfov şi al municipiului Bucureşti, următoarele impozite, taxe şi venituri:

- impozitul pe profit de la regiile autonome din subordonarea consiliilor respective;
- taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- 50% din impozitul pe clădiri şi taxa asupra mijloacelor de transport de la persoanele juridice[3];
- impozitul pe spectacole;
- vărsăminte din profitul net al regiilor autonome din subordinea consiliilor menţionate; majorări de întârziere pentru veniturile de mai sus;
- venituri din valorificarea unor bunuri ale instituţiilor publice de interes judeţean.

Sunt în competenţa primăriilor (comunelor, oraşelor, municipiilor, inclusiv municipiului Bucureşti) următoarele impozite, taxe şi alte venituri:

- impozitul pe profit de la regiile autonome din subordonarea oraşelor şi municipiilor;
- vărsăminte din profitul regiilor autonome din subordonarea oraşelor şi municipiilor;
- impozitul pe terenurile agricole ale populaţiei;
- 50% din impozitul pe clădiri şi taxa asupra mijloacelor de transport de la persoanele juridice[4];

---

1. M.Of. nr. 209 din 26 august 1992, modificată prin Legea nr. 27/1994.
2. M.Of. nr. 311 din 30 noiembrie 1992.
3. Abrogat prin Legea nr. 27/1994, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.
4. Idem.

Scanned with OKEN Scanner

- impozitul pe clădirile populaţiei[1];
- venituri din concesiuni[2];
- impozitul pe veniturile liber - profesioniştilor, meseriaşilor şi altor persoane fizice independente şi asociaţii famialiale;
- impozitul pe terenurile populaţiei din municipii şi oraşe[3];
- taxa asupra mijloacelor de transport deţinute de persoane fizice[4];
- taxa de timbru asupra succesiunilor şi alte taxe de timbru de la populaţie;
- alte impozite şi taxe de la populaţie[5];
- venituri din recuperarea cheltuielilor de judecată, imputaţii şi despăgubiri sau din aplicarea Legii nr. 18/1968;
- venituri din amenzi;
- majorări de întârziere pentru venituri nevărsate în termen la impozitele, taxele şi veniturile din competenţa primăriilor;
- venituri din valorificarea unor bunuri ale instituţiilor publice de interes local;

b) a fost stabilită posibilitatea **majorării nivelului impozitelor şi taxelor** de către consiliile locale şi judeţene, respectiv al municipiului Bucureşti, după caz, corespunzător competenţelor pe care acestea le au şi cu încadrarea în limitele maxime de majorare prevăzute în anexa de la ordonanţă (între 30% - 50%, după caz). Majorarea se poate face numai după analizarea situaţiei economico-sociale a contribuabililor, corelat cu necesităţile de cheltuieli finanţate din bugetul local;

c) posibilitatea ca, **pentru serviciile nou-create** la nivelul comunelor, oraşelor, municipiilor sau judeţelor, în scopul satisfacerii necesităţilor personale ale locuitorilor, consiliile locale şi judeţene, respectiv al municipiului Bucureşti, după caz, **să stabilească taxe** care să asigure cel puţin acoperirea cheltuielilor cu înfiinţarea, întreţinerea şi funcţionarea acestor servicii[6];

d) s-a prevăzut competenţa consiliilor locale şi judeţene, respectiv al municipiului Bucureşti, de a stabili **taxe speciale**, limitate în timp, care se încasează numai de la cei care beneficiază de serviciile pentru care s-au introdus taxele respective. Determinarea şi procedura de încasare a

1. Abrogat prin Legea nr. 27/1994, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.
2. Idem.
3. Idem.
4. Idem.
5. Idem.
6. Textul a fost completat prin art. 58 al Legii nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.

Scanned with OKEN Scanner

acestora se face în condiţiile stabilite prin reglementările adoptate de consiliile locale şi judeţene. Veniturile din taxe speciale, precum şi cheltuielile care se vor aproba pe seama acestora se administrează în afara bugetelor locale, ca fonduri speciale, în condiţiile legii[1];

e) s-a prevăzut includerea în legea bugetară, de **defalcări diferenţiate**, pe unităţi administrativ - teritoriale, a unor **cote** din impozitele şi taxele destinate bugetului de stat, în scopul creşterii autonomiei financiare a comunelor, oraşelor şi municipiilor şi diminuarea corespunzătoare a transferurilor de la bugetul de stat către bugetele locale.

4.1.3. Prin Ordonanţa Guvernului nr. 26/1992 privind taxele pentru eliberarea cerificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor[2], se prevede că taxele respective se stabilesc de consiliile locale, făcându-se venit la bugetele locale. De asemenea, sunt prevăzute taxele minime pentru eliberarea cerificatelor, autorizaţiilor şi avizelor respective, precum şi modalităţile de regularizare a taxei pentru autorizaţia de construire[3].

4.1.4. Ordonanţa Guvernului nr. 10/1993 privind actualizarea, în funcţie de rata inflaţiei, a unor taxe stabilite în sume fixe pentru serviciile prestate în favoarea unor persoane fizice şi juridice[4], a modificat şi nivelul unor taxe locale, cum sunt cele pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie şi pentru deţinerea de câini[5].

4.1.5. În sfârşit, instituirea unui nou sistem al impozitelor şi taxelor locale, în acord cu prevederile Constituţiei României[6] şi ale Legii administraţiei publice locale[7] la care ne-am referit mai sus, s-a realizat prin **Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale**[8]. Prin această lege se realizează o revizuire a întregului cadru legislativ al impozitelor şi taxelor locale, în acord cu nevoile tranziţiei la economia de piaţă şi cu principiile constituţionale ale autonomiei locale şi descentralizării serviciilor locale. Se realizează astfel, pe lângă actualizarea legislaţiei în acest domeniu fiscal, sistematizarea şi simplificarea reglementărilor legale privind impozitele şi taxele locale.

---

1. Textul a fost abrogat prin Legea nr. 27/1994.
2. M.Of. nr. 215 din 28 august 1992.
3. Ordonanţa a fost abrogată prin Legea nr. 27/1994.
4. M.Of. nr. 201 din 23 august 1993.
5. Nivelul acestor taxe a fost modificat prin Legea nr. 27/1994.
6. Art. 119 din Constituţia României, publicată în M.Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991.
7. Art. 114 din Legea nr. 69/1991, publicată în M.Of. nr. 238 din 28 noiebrie 1991.
8. M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitele şi taxele locale reglementate prin această lege sunt următoarele:

a) impozitul pe clădiri;

b) impozitul pe terenuri ocupate cu clădiri şi alte construcţii;

c) taxa asupra mijloacelor de transport;

d) taxa pentru folosirea locurilor publice;

e) taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor;

f) taxe pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă;

g) taxe pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologice;

i) alte taxe locale.

Legea prevede **competenţa consiliilor locale de a institui şi alte taxe**, altele decât cele reglementate de lege pentru serviciile publice nou - create la nivelul comunelor, oraşelor, municipiilor sau judeţelor, în scopul satisfacerii unor necesităţi ale locuitorilor, cu condiţia ca taxele percepute să asigure cel puţin acoperirea cheltuielilor cu înfiinţarea, întreţinerea şi după caz, funcţionarea acestor servicii. Totodată se prevăd, în mod exemplificativ, **domeniile în care pot fi instituite noi taxe**, cum sunt cele privind: verificarea şi întreţinerea reţelei în domeniul apei potabile şi industriale; colectarea deşeurilor menajere; utilizarea băilor publice; prestarea serviciilor de vidanjare; valorificarea nisipului şi a pietrişului din albiile râurilor, din cariere etc.; folosirea păşunilor şi izlazurilor comunale; folosirea reproducătorilor comunali; taxa pentru animalele aduse la oborul comunal; taxe pentru tăierea animalelor în unităţile specializate ale consiliilor locale; taxe pentru cântăritul mărfurilor. Instituirea noilor taxe se publică în presă şi se afişează la sediile consiliilor locale, precum şi în alte locuri publice, cu cel putin 30 de zile înainte de aplicare.

În acelaşi timp, legea cuprinde un capitol cu **dispoziţii comune şi tranzitorii în ce priveşte impozitele şi taxele locale**, referitoare, în principal, la declaraţiile de impunere, majorările de întârziere, prescripţia extinctivă, răspunderea materială a funcţionarului vinovat de nestabilirea la timp a impozitelor şi taxelor datorate, căile de atac (cu introducerea şi a controlului judiciar), facilităţile fiscale admise, contravenţii, controlul fiscal, decontarea bancară fiscală, aplicarea dispoziţiilor legii la persoanele fizice şi juridice străine.

O prevedere deosebit de importantă a legii se referă la **aplicarea ei numai de la 1 ianuarie 1995** în ce priveşte principalele obligaţii fiscale şi anume: impozitul pe clădiri; impozitul pe terenuri ocupate de clădiri şi alte

Scanned with OKEN Scanner

construcţii; taxa asupra mijloacelor de transport[1].

Sunt de remarcat prevederile generale exprese ale legii privind destinaţia impozitelor şi taxelor locale şi de definire a subiecţilor impunerii.

Astfel, se prevede că impozitele şi taxele locale constituie **venituri proprii** ale bugetelor unităţilor administrativ - teritoriale, iar fondurile băneşti realizate din aceste surse se utilizează pentru acoperirea cheltuielilor care se finanţează de la bugetele proprii menţionate[2].

În vederea simplificării reglementării, se stabileşte o **definire legală,** comună tuturor impozitelor şi taxelor locale, a elementului impunerii prinvind **subiectul impozabil**, pe care, în sfârşit, legiuitorul îl denumeşte cu expresia **contribuabil.**

În consecinţă sunt **subiecţi ai impunerii:** persoanele fizice, persoanele juridice, asociaţiile familiale, unităţile economice ale unor persoane juridice precum şi cele ale organizaţiilor politice şi obşteşti, instituţiilor publice, fundaţiilor şi altor asemenea, unităţile de cult, filialele, sucursalele şi reprezentanţele autorizate să funcţioneze pe teritoriul României, aparţinând persoanelor fizice şi juridice străine şi altele similare.

Din evoluţia legislativă de mai sus rezultă **preocuparea constantă a legiuitorului pentru sporirea autonomiei financiare** a unităţilor administrativ - teritoriale. Să examinăm sumar impozitele şi taxele locale, pentru a evidenţia principalele elemente ale impunerii pentru fiecare obligaţie fiscală în parte.

4.2. Impozitul pe clădiri[3]

Este datorat atât de persoanele fizice cât şi cele juridice. Întrucât impozitul a fost tratat în ansamblu în Capitolul V, nu este cazul să reluăm examinarea lui integrală şi în acest capitol.

Considerăm însă că este necesar să ne oprim asupra unei reglementări aplicabile numai persoanelor fizice, prevăzută de Legea privind autorizarea executării construcţiilor şi unele măsuri pentru realizarea locuinţelor[4], care stabileşte condiţii noi pentru efectuarea declaraţiei de impunere şi o scutire importantă de impozit.

Astfel, toate **construcţiile proprietate particulară** realizate în

1. Art. 76 din Legea nr. 27/1994.
2. Art. 1 şi 2 din Legea nr. 27/1994.
3. Legea nr. 27/1994, aduce modificări regimului juridic al impozitului pe clădiri, care însă a intrat în vigoare numai la 1 ianuarie 1995.
4. Legea nr. 50/1991, în M.Of. nr. 163 din 7 august 1991.

Scanned with OKEN Scanner

condiţiile legii respective se **declară,** în vederea impunerii, la organele financiare teritoriale, ori la unităţile subordonate acestora, după terminarea lor completă şi nu mai târziu de 15 zile de la expirarea termenului prevăzut în autorizaţia de construire.

Cetăţenii care nu deţin în proprietate o altă locuinţă sau o casă de vacanţă, beneficiază de **scutire de impozit pe clădiri** pe timp de 10 ani pentru locuinţa proprietate particulară[1] construită în condiţiile legii respective şi de 5 ani pentru casa de vacanţă construită în aceleaşi condiţii.

4.3. Impozitul pe teren

Elementele impunerii fiind identice atât pentru persoanele fizice cât şi pentru cele juridice şi întrucât impozitul a fost deja tratat în Capitolul V, apare inutil să insistăm asupra acestui subiect şi în capitolul de faţă.

4.4. Taxa asupra mijloacelor de transport

În Capitolul V au fost tratate atât taxele pentru mijloacele de transport cu tracţiune mecanică datorate de persoanele fizice şi de cele juridice, cât şi taxele pentru mijloacele de transport pe apă, datorate numai de persoanele fizice. Am avut în vedere că o tratare separat a celor două feluri de taxe ar fi putut crea o imagine deformată a concepţiei generale ce stă la baza taxei asupra mijloacelor de transport şi ar fi dus la repetări inutile ale unor elemente ale impunerii (ex.: obiectul impunerii, plata taxei).

În consecinţă, în acest capitol nu vom trata din nou taxa asupra mijloacelor de transport.

4.5. Taxa pentru folosirea locurilor publice[2]

A. Taxe pentru folosirea locurilor publice de desfacere

Subiecţi ai impunerii pot fi atât persoanele fizice, cât şi cele juridice, care utilizează locuri publice de desfacere din municipii, oraşe şi comune.

Obiectul impunerii. Se aplică o taxă zilnică diferenţiată în raport

---

1. Pentru detalii privind scutirile de impozit, a se vedea I. Talpoş, *Finanţele României* Vol. I, Edit. "Sedona" Timişoara, 1995, p. 287-288.
2. Art. 27-33 din Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994. A se vedea, Gh. D. Bistriceanu, M.N. Adochiţei, E. Negrea, *op. cit.*, p. 283.

Scanned with OKEN Scanner

cu gradul de dotare a spaţiilor puse la dispoziţie subiecţilor impunerii, cu natura produselor desfăcute, cu vârsta şi specia animalelor aduse spre vânzare, cu serviciile prestate pentru contribuabili şi cu suprafaţa ocupată.

Nivelul minim şi maxim al acestor **taxe zilnice** este stabilit în Legea privind impozitele şi taxele locale, după cum urmează:

Nr. crt.	MODUL DE FOLOSIRE A LOCURILOR PUBLICE	lei/zi
1.	Pentru vânzarea produselor de orice fel din vehicule sau autovehicule	300 - 500
2.	Pentru folosirea platourilor, meselor, taberelor, şi a altor spaţii din pieţe, târguri şi oboare, de fiecare mp	250 - 400
3.	Pentru vânzarea de animale şi păsări, de fiecare animal sau pasăre, astfel:	
	a) bovine, bubaline, cabaline şi porci peste 6 luni	3.000 - 5.000
	b) porcine până la 6 luni, ovine şi caprine	1.000 - 1.500
	c) animale mici şi păsări, cu excepţia puilor de o zi, de fiecare animal sau pasăre	250 - 500
	d) pui de o zi, de fiecare pui	20 - 30
4.	Pentru ocuparea locurilor necesare vânzării produselor rezultate din exercitarea unei activităţi autorizate pe cont propriu, de fiecare mp	1.000 - 1.500
5.	Pentru ocuparea locurilor necesare vânzării de obiecte de ocazie, de fiecare mp	500 - 1.000
6.	Pentru ocuparea locurilor şi platourilor cu mijloace de transport expuse spre vânzare:	
	a) biciclete cu motor, motorete, scutere, motociclete, tricicluri, cu sau fără ataş, pentru fiecare mijloc de transport	2.000 - 5.000
	b) alte mijloace de transport cu tracţiune mecanică, de fiecare mijloc de transport, inclusiv remorci de orice fel	10.000 - 20.000
7.	Intrarea în târguri în care se vând obiecte de ocazie	100 - 200

Taxele zilnice de mai sus se stabilesc de către consiliile locale ale comunelor, oraşelor, municipiilor şi sectoarelor municipiului Bucureşti, după caz, în cadrul limitelor minime şi maxime prevăzute de lege.

De asemenea, consiliile locale pot stabili taxe zilnice de aceeaşi

Scanned with OKEN Scanner

natură, în limitele taxelor prevăzute de lege (cum sunt, spre exemplu, cele de mai sus), pentru produse, bunuri sau servicii, altele decât cele expres prevăzute de lege.

Taxele pentru locurile publice de desfacere **se încasează** de către organele administraţiei pieţelor, târgurilor şi oboarelor, ori de alte organe împuternicite în acest scop de către consiliile locale.

B. TAXE PENTRU FOLOSIREA ALTOR LOCURI PUBLICE

Persoanele fizice şi juridice care ocupă temporar sau permanent alte locuri publice decât cele menţionte mai sus, precum şi suprafeţe în faţa magazinelor sau atelierelor de prestări de servicii, după caz, datorează următoarele taxe:

	lei/mp/zi
a) pentru vânzarea de produse sau prestări servicii diverse	800 - 1.200
b) pentru depozitarea de diverse materiale	800 - 1.000
c) pentru confecţionarea de produse	1 .000 - 1.500

În scopul facilitării taxării, Ordonanţa Guvernului nr. 24/1995[1] prevede **reducerea** cu 75% a taxei de la lit. a), dacă este vorba de vânzarea exclusivă a ziarelor, cărţilor şi altor publicaţii. Taxele de la lit. b) şi c) se reduc cu 40% pentru o perioadă de 2 ani de la data intrării în vigoare a ordonanţei menţionate (1 septembrie 1995).

Taxele **se stabilesc de consiliile locale** ale comunelor, oraşelor, municipiilor şi sectoarelor municipiului Bucureşti, după caz, în cadrul limitelor menţionate, iar ocuparea locurilor publice se face numai cu aprobarea acestor organe şi cu **plata anticipată a taxelor datorate.**

Taxele **nu se datorează** în cazul ocupării trotuarului din faţa locuinţei sau a sediului, pentru reparaţia clădirii sau aprovizionarea cu combustibil sau alte materiale necesare gospodăriilor sau societăţilor comerciale, pe o perioadă de timp de maximum 48 de ore.

C. PREVEDERI COMUNE

Taxele de la lit. A şi B de mai sus **nu se datorează** în cazul în care se **plăteşte chirie,** potrivit legii.

În aplicarea principiului constituţional al autonomiei locale, taxele

---

1. M.Of. nr. 193 din 25 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

pentru folosirea locurilor publice de desfacere **pot fi majorate cu până la 30% de către consiliile locale**, în funcţie de asigurarea cu apă curentă pentru spălarea produselor, iluminat, spaţii acoperite, suprafeţe asfaltate, precum şi de gradul de amenajare şi dotare a pieţelor.

Termenul de vărsare a taxelor încasate este **ziua lucrătoare imediat următoare** încasării acestora.

4.6. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor

Certificatele, avizele şi autorizaţiile în domeniul construcţiilor eliberate contribuabililor sunt supuse unor **taxe diferenţiate**, în funcţie de valoarea construcţiilor sau a instalaţiilor, de suprafaţa terenurilor şi de natura serviciilor prestate, după cum urmează:

1. Certificatul de urbanism

Suprafaţa terenurilor pentru care se solicită certificatul (mp)	Taxa - lei -
- Pentru **mediul urban**	
a) până la 150	1.000 - 1.450
b) până la 250	1.500 - 1.950
c) până la 500	2.000 - 2.450
d) până la 750	2.500 - 2.950
e) până la 1.000	3.000 - 3.500
f) peste 1.000	3.500 + 5 lei/ mp pentru suprafeţele mai mari de 1.000 m.p.

- Pentru **mediul rural** se percepe 50% din taxa prevăzută pentru mediul urban.

2. Autorizaţia de construire pentru lucrările care se autorizează potrivit legii:

- 1% din valoarea autorizată a lucrării sau construcţiei, inclusiv instalaţiile aferente acesteia, pentru lucrări cu valoare până la 1 miliard lei, inclusiv;

- 0,5% pentru lucrări peste 1 miliard lei, dar nu mai puţin de 10 milioane lei şi nu mai mult de 300 milioane lei.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru construcţiile de locuinţe, taxele se **reduc** cu 50%.

Taxele **nu se datorează** în cazul eliberării de autorizaţii pentru lăcaşuri de cult, inclusiv construcţii anexe ale acestora[1].

3. Autorizarea de foraje şi excavări necesare studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, de exploatări de carieră, balastiere, sonde de gaze şi petrol, precum şi alte exploatări:

pentru fiecare mp 1.500 - 2.000 lei.

4. Autorizarea construcţiilor provizorii de şantier necesare execuţiei lucrărilor de bază, dacă nu au fost autorizate o dată cu acestea:

3% din valoarea autorizată a construcţiilor provizorii.

5. Autorizaţii de construire pentru organizarea de tabere şi corturi, căsuţe sau rulote, campinguri:

2% din valoarea autorizată a lucrării sau a construcţiei.

6. Autorizarea construcţiilor pentru lucrări cu caracter provizoriu: chioşcuri, tonete, cabine, spaţii de expunere situate pe căile şi în spaţiile publice, precum şi pentru amplasarea corpurilor şi panourilor de afişaj, firmelor şi reclamelor:

- pentru fiecare mp 600 lei, dar nu mai putin de 3.500 lei.

7. Autorizaţia de desfiinţare parţială sau totală a construcţiilor şi amenajărilor se taxează cu 0,1% din valoarea impozabilă a acestora. În cazul **desfiinţării parţiale,** cuantumul taxei se calculează proporţional cu suprafaţa construită dezafectată.[2]

8. Pentru prelungirea certificatului de urbanism cât şi a autorizaţiilor, conform prevederilor din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării construcţiilor şi unele măsuri pentru realizarea locuinţelor[3], taxa ce se percepe este de 50% din valoarea taxei iniţiale.

9. Autorizaţiile pentru lucrări de racorduri şi branşamente la reţelele publice de apă, canalizare, gaze, termice, energie electrică şi telefonie:

de fiecare instalaţie 2.000 - 3.000 lei

10. Avize comisie urbanism şi amenajarea teritoriului 10.000 - 15.000 lei

11. Certificat nomenclatură stradală şi adresă 2.000 - 2.500 lei

12. Taxe pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel, cu excepţia celor din domeniul construcţiilor, precum şi **viza anuală** a acestora:

A. Autorizaţii de funcţionare pentru activităţi lucrative şi viza

1. O.G. nr. 24/1995, în M.Of. nr. 193 din 25 august 1995.
2. M.Of. nr. 163 din 7 iulie 1991.
3. O.G. nr. 24/1995.

Scanned with OKEN Scanner

anuală a acestora:

a) pentru **meseriaşi şi cărăuşi**	1.700 - 2.500 lei
b) pentru cazane de **fabricat rachiu**	2.500 - 5.000 lei
c) pentru liber - profesionişti	5.000 - 8.000 lei
d) pentru mori, prese de ulei şi darace	8.300 -15.000 lei
e) pentru alte activităţi neprevăzute mai sus	16.600 - 25.000 lei
B. Autorizaţii sanitare de funcţionare, eliberate contribuabililor	3.400 - 5.000 lei

13. Alte lucrări:

a) copii heliografice de pe planuri cadastrale sau alte asemenea planuri deţinute de consiliile locale, de fiecare mp de plan:

- la scara 1: 500	10.000 lei
- la scara 1: 1.000	15.000 lei
- la scara 1: 2.000	20.000 lei

b) eliberarea sau viza anuală a autorizaţiilor ce dau dreptul de a executa proiecte 15.000 lei.

Valoarea autorizată a lucrărilor pentru care se percep taxe se stabileşte **pe baza celor declarate de solicitant** în cererea pentru eliberarea autorizaţiei de construire.

Consiliile judeţene şi consiliile locale, prin organele tehnice de specialitate sunt competente a regulariza taxa pentru autorizaţia de construire, prin declararea de către solicitant a valorii reale a lucrării în termen de 15 zile de la data expirării termenului de executare stabilit prin autorizaţia de construire.

Cuantumul taxelor de la punctul 1, 3, 6, 9, 10, 11 şi 12 **se stabileşte** în limitele prevăzute de lege de către **consiliile judeţene şi consiliile locale.**

Taxele se **plătesc** înainte de eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor.

Dovada plăţii taxei se păstrează de organul care a eliberat documentele respective.

4.7. Taxe pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă

Contribuabilii care folosesc mijloace de publicitate prin afişaj şi reclamă, datorează următoarele **taxe:**

a) taxe pentru publicitate, afişaj şi relamă, datorate în funcţie

Scanned with OKEN Scanner

de dimensiuni:

	lei/an
- sub 1/2 mp inclusiv	5.000 - 12.000
- între 1/2 şi 1 mp inclusiv	9.000 - 23.000
- între 1 şi 2 mp inclusiv	18.000 - 35.000
- între 2 şi 3 mp inclusiv	34.000 - 75.000
- între 3 şi 5 mp inclusiv	94.000 - 190.000
- peste 5 mp	26.000 - 70.000 pentru fiecare mp sau fracţiune

b) taxele prevăzute pentru firmele instalate la locul exercitării acitivităţii de către contribuabili:

	lei/an
- până la 1/2 mp inclusiv	3.000 - 4.000
- între 1/2 şi 1 mp inclusiv	5.000 - 8.000
- între 1 şi 2 mp inclusiv	7.000 - 12.000
- peste 2 mp	5.000 - 8.000 pentru fiecare mp sau fracţiune

Pentru afişele de publicitate şi reclamă tipărite, taxele prevăzute la lit. a) şi b) se datorează de fiecare exemplar şi se reduc cu 50%.

Cuantumul taxelor prevăzute la lit. a) şi b) se stabileşte de către **consiliile locale** pe teritoriul cărora se realizează publicitatea, afişajul sau reclama, în limitele de mai sus.

Pentru firmele, reclamele, afişajele şi publicitatea realizate exclusiv într-o limbă străină, taxele **se majorează** de 5 ori.

Contribuabilii care efectuează reclamă şi publicitate sub diverse forme, **în baza unui contract** încheiat în acest sens sunt obligaţi să plătească la bugetele locale o taxă de 10% din valoarea contractului. Taxa devine exigibilă la data intrării în vigoare a contractului. Taxa nu se datorează pentru activităţile sponsorizate în condiţiile prevăzute de lege.

Pentru publicitatea şi reclama făcute în alte condiţii decât în baza unui contract, taxa este de 12% din suma brută a prestaţiei şi se plăteşte de către contribuabilul care realizează publicitatea sau reclama. Taxa pentru afişele şi biletele de publicitate **netipărite** este de 1.000 lei de fiecare exemplar. Plata taxei se face prin aplicarea de **timbre fiscale** - vârf şi matcă -, astfel încât să nu poată fi dezlipite şi refolosite.

Pentru **obiectele expuse cu scop de reclamă şi publicitate** în contul altora şi care nu sunt destinate vânzării şi desfăşurării propriei activităţi se plăteşte o taxă lunară de 5.000 lei/obiect.

Pentru reclamă şi publicitatea pe orice cale la **ţigări**, produse din

Scanned with OKEN Scanner

tutun şi **băuturi alcoolice** taxa se **majorează** cu 500%.

Taxa de publicitate, afişaj şi reclamă, datorată potrivit art. 37, 38 şi 41, se **plăteşte anticipat** la bugetul consiliului local în raza căruia se realizează publicitatea, afişajul sau reclama. În situaţiile în care mijloacele de publicitate sau reclamă au o durată mai mare de un an, taxa se plăteşte în cursul lunii ianuarie a fiecărui an.

Confecţionarea afişelor şi a biletelor de publicitate sau reclamă de către persoanele fizice sau persoanele juridice se poate efectua numai după ce se face dovada achitării taxei pentru întregul tiraj. În cuprinsul tipăriturii efectuate se face menţiunea cu privire la tirajul tipărit, cuantumul taxei de afişaj şi documentului de plată a acesteia.

4.8. Taxa pentru şederea în staţiuni balneoclimaterice

Pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice stabilite potrivit legii, pe o durată mai mare de 48 de ore, persoanele fizice în **vârstă de peste** 18 ani datorează o **taxă fixă** de 500 lei de persoană, stabilită pentru durata şederii în staţiunea respectivă.

Elevii şi studenţii nu plătesc taxe pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice.

Persoanele **handicapate şi pensionarii** de orice fel nu plătesc taxa pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice, în cazul în care efectuează tratament.

Taxa **nu se datorează** în cazul cazării la cabanele turistice aflate în afara staţiunilor balneoclimaterice, precum şi de către persoanele care au domiciliul în aceste localităţi, cele aflate în deplasare în interesul serviciului, elevii şi studenţii aflaţi în tabere de odihnă sau în acţiuni de instruire, documentare şi pregătire.

Taxa **se încasează de către persoanele juridice** prin intermediul cărora se realizează cazarea sau de cele în cadrul cărora se face tratamentul balnear, o dată cu luarea în evidenţă a persoanelor respective.

Pentru persoanele venite **pe cont propriu**, taxa se încasează de către consiliile locale pe raza cărora se află staţiunea balneoclimaterică.

În cazul **persoanelor fizice străine**, care vin la odihnă sau la tratament în staţiunile balneoclimaterice, iar taxa respectivă este cuprinsă în costul biletului, persoana juridică care a emis biletul de odihnă sau de tratament are obligaţia de a vărsa la bugetul consiliului local pe raza căruia se află staţiunea balneoclimaterică taxele încasate, în termen de 10 zile de la încasarea biletului eliberat.

Scanned with OKEN Scanner

4.9. Taxa pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie

Pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie, **subordonate consiliilor locale**, se stabilesc de către acestea taxe de vizitare cuprinse între 200 şi 1.000 lei de persoană, care vor fi diferenţiate anual, în funcţie de valoarea artistică, istorică şi arhitecturală a obiectelor respective.

Elevii, studenţii şi militarii în termen beneficiază de **o reducere cu 50%** din taxa pentru vizitare, iar când vizitarea este realizată în grupuri organizate de instituţii de învăţământ sau de unităţi militare, în zilele de duminică, aceştia sunt scutiţi de taxa pentru vizitare.

Consiliile locale vor putea stabili **o zi pe săptămână** în care taxele de vizitare a muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice de arhitectură şi arheologice vor fi **reduse cu până la 50%.**

De ziua naţională a României, vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie se face **fără plata taxelor.**

4.10. Alte taxe locale

A). Contribuabilii persoane fizice care au în proprietate **cazane de fabricat rachiu, prese de ulei, mori de cereale şi ferăstraie mecanice** pentru lemn plătesc o **taxă anuală, de fiecare utilaj, de 50.000 lei**, iar cei cu **darace, pive** şi mori pentru boia de ardei, o taxă de 20.000 lei, care se face venit la bugetul consiliului local pe teritoriul căruia se află instalat utilajul respectiv. Taxa se datorează pentru fiecare utilaj autorizat să funcţioneze şi **se plăteşte** în **două rate egale,** prima rată până la 30 aprilie iar a doua rată până la 30 septembrie ale fiecărui an.

Sunt **scutiţi** de plata taxei persoanele fizice care deţin autorizaţii de funcţionare pentru desfăşurarea unor activităţi cu utilajul respectiv, în condiţiile respectării prevederilor legale.

B). Contribuabilii care deţin **câini de pază,** câini de agrement şi de vânătoare, plătesc o taxă anuală diferenţiată în raport cu numărul câinilor deţinuţi şi cu scopul pentru care sunt folosiţi, astfel:

a) câini de pază:

- pentru cel de-al doilea câine 1.000 lei
- pentru al treilea câine şi următorii,

Scanned with OKEN Scanner

de fiecare câine 4.000 lei

b) câini de vânătoare:

- pentru primul câine 5.000 lei
- pentru al doilea câine şi următorii, de fiecare câine 10.000 lei

c) câini de agrement:

- pentru primul câine 15.000 lei
- pentru al doilea câine şi următorii, de fiecare câine 20.000 lei

Prin **câini de agrement,** în sensul legii, se înţeleg câini ţinuţi şi crescuţi în locuinţă.

Pentru câinii necesari **pazei animalelor**, pentru câinii de orice fel de până la 6 luni, precum şi pentru câinii însoţitori ai nevăzătorilor şi cei folosiţi de echipele de salvamont **nu se datorează taxă.**

Taxele datorate **se plătesc** până la 30 mai inclusiv al fiecărui an sau în termen de 30 zile de la declarare.

În cazul în care deţinerea câinilor încetează, indiferent de cauză, taxa anuală **nu se recalculează.**

C). Consiliile locale pot institui şi alte taxe pentru **serviciile publice nou - create** la nivelul comunelor, oraşelor, municipiilor sau judeţelor, în scopul satisfacerii unor necesităţi ale locuitorilor, cu condiţia ca taxele percepute să asigure cel puţin acoperirea cheltuielilor cu înfiinţarea, întreţinerea şi, după caz, funcţionarea acestor servicii.

Domeniile în care pot fi instituite noi taxe, fără a se limita, sunt prevăzute în anexa nr. 3 la Legea privind impozitele şi taxele locale.

Taxele menţionate se gestionează în regim **extrabugetar** de către consiliile locale şi de sectoarele municipiului Bucureşti, după caz, iar disponibilităţile se reportează în anul următor, cu aceeaşi destinaţie[1].

Instituirea de noi taxe se publică în presă şi se afişează la sediile consiliilor locale, precum şi în alte locuri publice, cu cel putin 30 de zile înainte de aplicare.

4.11. Reglementări comune impozitelor şi taxelor locale

a) Contribuabilii sunt obligaţi să depună **declaraţii de impunere** la organele fiscale teritoriale pe raza cărora îşi au domiciliul, sediul sau se află bunurile impozabile sau taxabile, după caz, în termen de 30 de zile de la data dobândirii clădirilor, construcţiilor, terenurilor, mijloacelor de trans-

1. O.G. nr. 24/1995.

Scanned with OKEN Scanner

port şi altor bunuri supuse obligaţiilor fiscale locale sau de la data la care au intervenit schimbări care conduc la modificarea impozitului sau a taxei locale.

b) Pentru neachitarea în termen a impozitelor şi taxelor locale reglementate prin prezenta lege, contribuabilii plătesc **o majorare de 0,12%** pentru fiecare zi de întârziere, calculată din ziua imediat următoare de când impozitul sau taxa era datorată, dar fără a depăşi suma datorată.

În cazul în care ultima zi a termenului de plată este zi nelucrătoare, plata impozitului sau a taxei, după caz, se face, fără majorări de întârziere, în ziua lucrătoare imediat următoare.

c) În situaţiile în care impozitele şi taxele locale datorate nu au fost stabilite ca urmare a nedepunerii declaraţiei ori datele declarate nu corespund realităţii, stabilirea sau modificarea impozitului sau a taxei, după caz, se poate face pe **2 ani anterior celui în care s-a efectuat constatarea.** Termenul de prescripţie pentru **dreptul de a cere executarea silită este de 2 ani.** Impozitul sau taxa, respectiv diferenţa de impozit sau de taxă, stabilite în condiţiile menţionate, se plătesc în termen de 30 de zile de la data comunicării.

La diferenţele de impozit sau de taxe stabilite se calculează majorări de întârziere de la data când impozitul sau taxa era datorată.

d) Ca şi în cazul impozitului pe venitul agricol, **funcţionarul vinovat** de nestabilirea la timp a impozitelor şi taxelor datorate, **răspunde pecuniar**, în limita majorărilor de întârziere calculate.

e) Contribuabilii pot face **contestaţie privind aşezarea şi încasarea impozitelor şi taxelor locale**, în termen de 30 de zile de la data primirii înştiinţării de plată, la Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz. Pentru soluţionarea contestaţiilor se cere şi avizul consiliului local.

Împotriva deciziei date de Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz, contribuabilii pot face **plângere** în termen de 30 de zile de la primirea deciziei, la **Ministerul Finanţelor.**

Împotriva soluţiei date de Ministerul Finanţelor se poate face **plângere** în termen de 15 zile de la comunicarea acesteia la **judecătoria** în a cărei rază teritorială contribuabilul îşi are domiciliul sau, după caz, sediul principal.

Depunerea contestaţiei sau a plângerii **nu suspendă** urmărirea şi încasarea impozitelor şi a taxelor locale şi a majorărilor de întârziere datorate.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitele şi taxele **plătite în plus** se compensează sau se restituie, după caz, în termen de 30 de zile de la data comunicării plusului sau a deciziei respective.

Contestaţiile cu privire la aşezarea şi încasarea impozitelor şi a taxelor locale sunt supuse **unei taxe de timbru de 2%** calculată la suma impozitului sau a taxei contestate. Această taxă nu poate fi mai mică de 1.000 lei.

Plângerile împotriva deciziei date se timbrează cu jumătate din taxa plătită la contestaţie.

Taxa de timbru se datorează, indiferent dacă o altă contestaţie sau plângere, cu acelaşi obiect, înregistrată şi rezolvată anterior, a fost taxată.

Contribuabilii sunt obligaţi să specifice în cuprinsul contestaţiei sau al plângerii cuantumul impozitului sau al taxei contestate.În situaţia admiterii integrale sau parţiale a contestaţiei, **taxa de timbru se restituie** integral sau proporţional cu reducerea impozitului sau a taxei contestate. Taxele pentru care s-au anulat timbre fiscale nu se restituie.

f) Legea prevede şi unele **facilităţi fiscale** în favoarea unor categorii de persoane, ce pot fi acordate de către consiliile locale şi judeţene, pentru motive justificate, cum sunt:

- eşalonări de plăţi pe cel mult 12 rate lunare;
- amânări de plăţi până la finele anului calendaristic;
- reduceri sau scutiri de majorări de întârziere aferente impozitelor şi taxelor neachitate.

Scutiri pentru persoanele fizice de toate impozitele şi taxele locale sunt prevăzute pentru:

- veteranii şi invalizii de război;
- persoanele ce beneficiază de prevederile Decretului - lege nr. 118/1990, republicat.

Văduvele de război sunt scutite de plata impozitului pe clădiri şi a impozitului pe terenuri, precum şi taxele pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice şi pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologice. În schimb, **văduvele nerecăsătorite ale veteranilor de război** sunt scutite numai de plata impozitului pe clădiri şi teren.

Urmaşii eroilor martiri ai Revoluţiei, precum şi deţinătorii titlului de "luptător pentru Revoluţia română din decembrie 1989", conferite prin decret, beneficiază de **scutire** de plata impozitului pe clădiri şi terenul aferent, precum şi taxa pentru autoturisme hycomat şi mototri-

Scanned with OKEN Scanner

cicluri.

Sunt **scutite** de plata tuturor impozitelor şi taxelor locale **fundaţiile testamentare** constituite cu scopul de a întemeia, întreţine, dezvolta şi ajuta instituţii de cultură naţională, precum şi de a susţine acţiuni cu caracter umanitar, social şi cultural[1].

g) Contribuabilii din străinătate cu activitate în România, **plătesc** impozitele şi taxele locale, majorările aferente şi amenzile contravenţionale stabilite potrivit Legii nr. 27/1994 **în lei, prin transformarea valutei** necesare la cursul de schimb valutar în vigoare la data când se face plata.

h) Constituie **contravenţii** următoarele fapte dacă, potrivit legii penale, nu constituie infracţiuni:

- depunerea peste termen a declaraţiilor de impunere;
- nedepunerea declaraţiilor de impunere;
- sustragerea de la impunere a unor bunuri supuse impozitării sau taxării.

Contravenţia menţionată la lit. a) se sancţionează cu amendă de la 100.000 lei şi 250.000 lei, iar cele de la lit. b) şi c), cu amendă de la 250.000 lei la 1.000.000 lei.

Constatarea contravenţiilor şi aplicarea sancţiunilor se fac de către organele fiscale teritoriale.

Contravenţiilor prevăzute mai sus li se aplică dispoziţiile Legii nr. 32/1968 privind stabilirea şi sancţionarea contravenţiilor, cu excepţia art. 25, 26 şi 27.

Sancţiunile se aplică şi persoanelor juridice. Plângerea acestora se adresează judecătoriei în aceleaşi condiţii ca şi în cazul persoanelor fizice.

i) Organele fiscale teritoriale au obligaţia de a **verifica la** persoanele fizice şi la persoanele juridice **realitatea declaraţiilor de impunere** şi modul de aşezare şi de încasare a impozitelor şi taxelor locale. În situaţia în care, din controalele efectuate, se constată diferenţe de impozite şi taxe, se iau măsuri pentru recalcularea şi încasarea acestora potrivit legii sau, după caz, pentru compensarea sau restituirea lor, la cerere.

În cazul neachitării la termen a impozitelor şi taxelor locale, organele fiscale teritoriale şi organele consiliilor locale, pentru cele stabilite de acestea, pot dispune achitarea sumelor restante din **conturile agenţilor economici,** pe cale de **decontare bancară** care constituie **titlu execu-**

1. Cu privire la facilităţi, a se vedea art. 65 şi 66 din Legea nr. 27/1994, astfel cum au fost modificate prin O.G. nr. 24/1995 (M.Of. nr. 163 din 25 august 1995).

Scanned with OKEN Scanner

toriu, sau prin aplicarea gradelor de urmărire silită, prevăzute de lege, asupra elementelor patrimoniale ale debitorilor.

j) Impozitele şi taxele locale constituie **venituri ale bugetelor locale** ale unităţilor administrativ - teritoriale unde contribuabilii îşi au domiciliul, sediul sau se află bunurile impozabile sau taxabile, cu excepţia taxelor care, potrivit dispoziţiilor legale, se gestionează, administrează şi utilizează ca venituri extrabugetare[1].

k) Impozitele şi taxele locale stabilite în sume fixe se modifică anual prin hotărâre a Guvernului, în funcţie de **rata inflaţiei**, cu 3 luni înainte de începerea anului următor.

l) Prevederile Legii privind impozitele şi taxele locale **se aplică şi persoanelor fizice şi juridice străine,** în măsura în care, prin convenţii sau alte acorduri internaţionale la care România este parte, ori pe bază de reciprocitate, nu se stabileşte altfel.

m) Opinăm că, dată fiind natura serviciului prestat, pentru unele taxe prevăzute de Legea nr. 27/1994 ar fi fost mai indicat să se stabilească **tarife**. Este cazul îndeosebi a taxelor pentru folosirea locurilor publice de desfacere şi a taxelor pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie, respectiv a taxelor încasate de persoanele juridice care sunt sau care trebuie să fie organizate pe principii comerciale, situaţie în care se justifică aplicarea de tarife. Aceste tarife ar putea fi prevăzute în lege numai prin limite minime şi maxime, cu stabilirea unor criterii pentru dimensionarea în concret de către organele administraţiei publice locale.

5. TAXELE DE TIMBRU

5.1. Scurt istoric

În sec. al XIII-lea apare prima instituţie juridică fiscală denumită **"Ferâic"**, reprezentând o plată către fisc de către câştigătorul unui proces pentru asigurarea irevocabilităţii hotărârilor. De asemenea este cunoscută instituţia **"Zavescu"** din sec. al XV-lea, care constituia o amendă ce se aplica celui ce pierdea procesul când formula o nouă cerere în judecată[2].

---

1. Art. 69 din Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice, în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
2. A se vedea E. Demetrescu, D. Nagâţ, Gh. D. Cristea, V. Sănduc, *Codul timbrului,* Inst. de Arte Grafice şi Editură "Tiparul Românesc", Bucureşti, 1947, p.8.

Scanned with OKEN Scanner

Acestea sunt forme embrionare de taxe şi impozite care ulterior au intrat în categoria taxelor de timbru[1].

Numai în sec. al XIX-lea apar obligaţii fiscale sub forma de taxe care au elemente comune cu taxele de timbru. Ne referim la art. 10 şi 11 din Regulamentul Organic care a introdus o taxă de 3% asupra transmiterilor de bunuri prin mezaturi (licitaţii).

În **Muntenia,** la 1847 s-a instituit pentru prima dată un **impozit asupra cererilor în justiţie** şi un alt impozit asupra cărţilor de joc. La scurt timp, în 1852, s-a instituit o taxă asupra vânzărilor de bunăvoie (tocmeli particulare).

În **Moldova,** în anul 1856 s-a promulgat o lege pentru **"Taxia timbrului",** constând într-o coală încrustată în valoare de 20 de parale pusă în circulaţie de către stat[2]. Aceasta reprezintă o adevărată şi **primă taxă tipică de timbru**, stabilită sub forma **colilor încrustate**, metodă folosită încă în unele state.

După Unirea Principatelor, legile celor două principate, adoptate în aplicarea Regulamentului Organic, au fost unificate prin legea din 1863.

Dintre taxele ce se aplicau acum atât în Muntenia cât şi în Moldova, menţionăm exemplificativ taxele asupra vânzărilor voluntare sau silite, taxele de judecăţi, taxele asupra biletelor de drum.

Legea pentru instituirea taxei de timbru şi înregistrare din 1872[3] realizează o primă reglementare închegată a întregii materii a impozitelor şi taxelor de timbru. Cu unele modificări şi completări, această lege a rămas în vigoare până **în 1927**, când s-a adoptat **Legea timbrului şi a impozitului pe acte şi fapte juridice**.

Legea din 1927, cu unele modificări adoptate pe parcurs, mai ales prin majorări importante ale nivelului taxelor de timbru, a rămas în vigoare până în 1949 când, cu ocazia reformei fiscale, a fost înlocuită prin Legea nr. 6 pentru taxele şi impozitele de timbru şi Decretul nr. 2/1949 pentru stabilirea tarifului taxelor de timbru[4].

În prezent, sunt în vigoare **Decretul nr. 199/1955 asupra taxelor de timbru**[5], cu modificările ulterioare, Hotărârea Consiliului de Miniştri

---

1. Vezi Gh. Dumitrescu, *Taxele de timbru,* Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1965, p.10.
2. A se vedea *Raportul lămuritor al Divanului General din 24 martie 1856.* sub nr. 32, în "Colecţia Pastia" din 1856 şi 1862.
3. M.Of. nr. 18 din 28 ianuarie 1872.
4. Legea nr. 6 şi Decretul nr. 2/1949 au fost publicate în acelaşi M.Of. nr. 1 din 1 ianuarie 1949.
5. În B.Of. nr. 14 din 5 iunie 1955.

Scanned with OKEN Scanner

nr. 911/1955 privind stabilirea listei actelor şi faptelor supuse taxelor de timbru, precum şi a tarifului taxelor de timbru, republicată[1], cu modificările ulterioare. Aceste două acte normative împreună cu instrucţiunile emise de Ministerul Finanţelor privind taxele de timbru[2], cu modificările ulterioare, constituie **cadrul juridic general** în vigoare, al taxelor de timbru.

Dintre actele normative adoptate după **Revoluţia din Decembrie 1989**, care aduc importante şi largi modificări şi completări regimului juridic al taxelor de timbru, menţionăm **Hotărârea Guvernului nr. 1295/1990 privind taxele de timbru pentru acţiunile şi cererile introduse la instanţele judecătoreşti** precum şi asupra actelor de notariat şi a serviciilor prestate de acestea[3], modificată prin Hotărârile Guvernului nr. 318/1991[4], nr. 43/1992[5], nr. 492/1992[6] şi Ordonanţele Guvernului nr. 10/1993[7], nr. 8/1995[8] şi nr. 37/1995[9].

De asemenea, sunt de menţionat unele acte normative care instituie **noi taxe de timbru pentru acte specifice reformei economice şi fiscale** determinate de trecerea la economia de piaţă. Spre exemplu: taxa fixă pentru autentificarea contractului de societate şi a statutului, prevăzută de art. 219 din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale[10]; taxa pe hectar sau fracţiune de hectar pentru eliberarea titlurilor de proprietate, potrivit Legii nr. 18/1991 privind fondul funciar, stabilită prin Legea nr. 71/1991 privind instituirea taxei pentru eliberarea titlurilor de proprietate asupra terenurilor[11], taxa de timbru aferentă cererii şi eliberării autorizaţiei de funcţionare a reprezentanţelor comerciale în România, de 1.200 dolari S.U.A, stabilită prin Hotărârea Guvernului nr. 1222/1990[12].

Trebuie reţinut că prin **Legea nr. 45/1992 privind stabilirea nivelului unor taxe fixe** datorate statului în lei de persoanele fizice şi juridice[13], au fost fixate noi niveluri pentru unele taxe care în reglementarea actuală sunt incluse în categoria taxelor de timbru. Ne referim, în acest sens, la următoarele anexe ale Legii nr. 45/1992;

1. Colecţia de Hotărâri şi Dispoziţii ale Consiliului de Miniştrii nr. 45 din 28 decembrie 1958.
2. Instrucţiunile nr. 1711/1960, publicate în 1968 sub formă de broşură.
3. M.Of. nr. 148 din 20 decembrie 1990.
4. M.Of. nr. 102 din 14 mai 1991.
5. M.Of. nr. 17 din 11 februarie 1992, abrogată prin O.G. nr. 37/1995.
6. M.Of. nr. 226 din 11 septembrie 1992.
7. M.Of. nr. 201 din 23 august 1993.
8. M.Of. nr. 20 din 31 ianuarie 1995, abrogată prin O.G. nr. 37/1995.
9. M.Of. nr. 203 din 1 septembrie 1995.
10. M.Of. nr. 126 - 127 din 17 noiembrie 1990.
11. M.Of. nr. 247 din 6 decembrie 1991.
12. M.Of. nr. 132 bis din 26 noiembrie 1990.
13. M.Of. nr. 100 din 21 mai 1992.

Scanned with OKEN Scanner

a) taxe pentru examinarea conducătorilor autovehiculelor, eliberarea permiselor de conducere (Anexa nr. 5);

b) taxe pentru folosirea drumurilor publice şi pentru alte prestări de servicii în porturi şi aeroporturi (Anexa nr. 6);

c) taxe pentru trecerea podurilor peste Dunăre de la Giurgiu - Vadul Oii şi Feteşti - Cernavodă (Anexa nr. 6A);

d) taxe pentru eliberarea certificatelor de orice fel, altele decât cele eliberate de instanţe şi notariate (Anexa nr. 7);

e) taxe pentru eliberarea sau preschimbarea actelor de identitate, pentru eliberarea permiselor de vânătoare şi de pescuit (Anexa nr. 8);

f) taxe pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel şi viza anuală a acestora (Anexa nr. 9).

Potrivit **Ordonanţei Guvernului nr. 15/1992**[1], aprobată prin Legea nr. 114/1992[2], taxele de timbru asupra succesiunilor şi celelalte taxe de timbru de la populaţie sunt surse ale bugetelor locale.

Prin **Ordonanţa Guvernului nr. 10/1993**[3] au fost actualizate, în funcţie de rata inflaţiei, nivelurile unor taxe stabilite în sume fixe pentru serviciile prestate în favoarea unor persoane fizice şi juridice, aducându-se modificări unor reglementări legale anterioare în materie[4]. Ordonanţa se referă la taxe din categoriile arătate în Anexa nr. 2, dintre care menţionăm, exemplificativ, următoarele:

a) taxe de timbru pentru acţiunile şi cererile introduse la instanţele judecătoreşti;

b) taxe asupra actelor de notariat şi a serviciilor prestate de aceasta (abrogate prin Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995);

c) taxe pentru examinarea conducătorilor de autovehicule, eliberarea permiselor de conducere;

d) taxe pentru eliberarea certificatelor de orice fel, altele decât cele eliberate de instanţe şi notariate;

e) taxe pentru eliberarea sau preschimbarea actelor de identitate, pentru eliberarea permiselor de vânătoare şi pescuit;

f) taxe pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel şi viza anuală a acestora;

---

1. M.Of. nr. 209 din 26 august 1992.
2. M.Of. nr. 311 din 30 noiembrie 1992.
3. M.Of. nr. 201 din 23 august 1993.
4. În Anexa nr. 1 a Ordonanţei Guvernului nr. 10/1993 sunt indicate ca fiind modificate texte din următoarele acte normative: Hotărârile Guvernului nr. 1295/1990, nr. 318/1991 şi nr. 492/1992; Legea nr. 45/1992; Ordonanţele Guvernului cu nr. 6 şi 24/1992; Decretul-lege nr. 61/1990; Decretul nr. 425/1981.

Scanned with OKEN Scanner

g) taxe pentru eliberarea titlurilor de proprietate asupra terenurilor dobândite în baza Legii fondului funciar nr. 18/1991;

h) taxe pentru folosirea locurilor publice de desfacere;

i) taxe în materie de divorţ;

j) taxe de înmatriculare a autovehiculelor şi remorcilor şi schimbarea caracteristicilor tehnice şi de folosinţă ale acestora.

Ordonanţa Guvernului nr. 8/1995[1], introduce sistemului taxelor de timbru **regresive**, pe tranşe de valori, la actele între vii, ori translative ale dreptului de proprietate şi a altor drepturi reale privind bunurile imobile. Prin această ordonanţă este redus şi procentul maxim al taxei de timbru, pentru actele menţionate, de la 16% la 7%, ceea ce a stimulat declararea de către contribuabili a valorii reale sau cât mai apropiată de acesta în ce priveşte bunurile imobile, ce se transmit prin actele respective. Ordonanţa a fost abrogată prin Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995.

Prin **Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995** privind stabilirea taxelor de timbru **pentru activitatea notarială**[2], au fost revăzute toate taxele în această materie. S-a avut în vedere, în primul rând, privatizarea activităţii notariale, prin Legea nr. 36/1995 privind notarii publici şi activitatea notarială[3], iar în al doilea rând evoluţia inflaţiei. Astfel, nivelul cotelor procentuale al taxelor de timbru a fost redus în mod simţitor, pentru a nu se majora, în raport de onorariile minime pentru serviciile notariale privatizate, cheltuielile persoanelor fizice şi juridice beneficiare ale actelor notariale. S-a menţinut natura **regresivă** a cotelor procentuale, instituită prin Ordonanţa Guvernului nr. 8/1995. Totodată, taxele în sume fixe au fost stabilite la niveluri corelate cu rata inflaţiei.

5.2. Caracterizare generală

Taxele de timbru sunt plăţile datorate de persoanele fizice sau juridice pentru actele, faptele sau serviciile efectuate în favoarea acestora, de regulă, de către autorităţi publice[4].

Subiecţi ai taxelor sunt atât persoanele fizice cât şi persoanele juridice, pentru care se prestează servicii, se întocmesc acte sau se efectuează activităţi supuse taxelor de timbru. În majoritatea cazurilor, be-

1. M.Of. nr. 20 din 31 ianuarie 1995.
2. M.Of. nr. 203 din 1 septembrie 1995.
3. M.Of. nr. 92 din 16 mai 1995.
4. A se vedea I. Condor, Gh. Nicolescu, *Impozitele şi taxele din România. Procedura fiscală*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1983, p.88. Pentru o definiţie mai amplă, a se vedea: Gh. Dumitrescu, *op. cit.* p. 16; E Demetrescu, D. Nagâţ, Gh. Cristea, V. Sănduc, *op. cit.* p. 107.

Scanned with OKEN Scanner

neficiari ai serviciilor şi lucrărilor respective sunt persoanele fizice; de aceea tratăm, în ansamblu, taxele de timbru în capitolul de faţă. Datorită specificului lor, unele taxe de timbru se datorează atât de persoanele juridice, cât şi de persoanele fizice, iar altele se plătesc numai de persoane fizice sau numai de persoane juridice. În mod corelativ, în **raportul juridic fiscal** de taxare apar diferite organe ale autorităţilor publice (instanţele judecătoreşti, birouri notariale, organele de stare civilă, organele Ministerului de Interne etc.) care prestează serviciile sau întocmesc actele ori efectuează activităţile taxabile.

Principalele categorii de acte sau servicii supuse taxelor de timbru, sunt următoarele: acţiunile şi cererile adresate instanţelor judecătoreşti; actele şi serviciile prestate de birourile notariale şi de organele administraţiei publice cu atribuţii notariale; reclamaţiile şi memoriile adresate organelor administraţiei publice şi certificatele de orice fel; actele de stare civilă; actele de identitate; autorizaţiile eliberate de organele administraţiei publice şi autorizările acordate; eliberarea permiselor de conducere şi certificatelor de înmatriculare a autovehiculelor şi altor asemenea documente.

Rezultă că sunt supuse taxelor de timbru actele şi faptele juridice, precum şi serviciile prestate de către organele autorităţilor publice şi de alte persoane care întocmesc sau eliberează acte şi prestează servicii în îndeplinirea cerinţelor legale.

Taxele de timbru sunt **stabilite în mod diferenţiat** în funcţie de natura şi complexitatea serviciului prestat, **de valoarea bunurilor sau a drepturilor ce fac obiectul actului** taxabil sau de caracterul şi de importanţa actelor sau faptelor respective în întărirea disciplinei, prevenirea şi combaterea unor fenomene antisociale, de încălcare a normelor de conduită în societate etc.

Taxele de timbru pot fi: **fixe** (în sume absolute), când nu se are în vedere valoarea actului şi **proporţionale** (procent uniform asupra valorii taxabile) sau **progresive** (procentul creşte în raport direct cu suma taxabilă), pe tranşe (în procente), ori **regresive** (procentul scade în raport direct cu valoarea taxabilă), pe tranşe de valoare (procentuale), aplicabile **"ad valorem"** în cazul actelor evaluabile în bani.

Din modul de stabilire se desprinde **rolul complex al taxelor de timbru**[1] care sunt un venit pentru stat, dar şi un mijloc pentru a dezvolta simţul de răspundere, de a stăvili fenomenele negative, de a limita formularea cu uşurinţă şi uneori nefondată de acţiuni în faţa instanţelor

1. A se vedea Gh. D. Bistriceanu, C.G. Demetrescu, E.I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă, Vol. I Finanţe şi credit*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 682.

Scanned with OKEN Scanner

judecătoreşti, de a solicita eliberarea unor acte inutile etc.

În trecutul mai îndepărtat, rolul taxelor de timbru era diferit, fiind definite ca "acele contribuţiuni, datorate de către particulari, cu ocazia formării diferitelor acte sau formulări de pretenţiuni în justiţie şi înaintea autorităţilor publice, pentru ca în schimbul achitării lor, să obţină dreptul de a li se lua în considerare cererile şi admite prezentarea actelor ca instrumente probatorii"[1].

Taxele de timbru reprezentând "plata serviciilor prestate ori a lucrărilor efectuate" au un **echivalent în serviciile sau lucrările respective,** chiar dacă raportul de echivalenţă există numai principial, deoarece între cuantumul fiecărei taxe plătite şi valoarea economică a serviciului sau a activităţii nu poate să fie un raport de egalitate. În acesta rezidă **deosebirea dintre taxele de timbru şi impozite**, care se percep fără vreun echivalent direct şi imediat în folosul plătitorului, precum şi între taxele de timbru şi preţul mărfurilor, prestărilor de servicii etc., care cuprind cheltuielile de producţie şi circulaţie, elemente de acumulare bănească etc.[2] şi sunt încasate de toate unităţile economice care le produc sau execută.

5.3. Taxele pentru cereri în justiţie

Subiecţi ai taxelor sunt persoanele fizice sau persoanele juridice care introduc acţiuni şi cereri în justiţie, inclusiv cele privind exercitarea căilor de atac, precum şi persoanele care solicită efectuarea prin instanţele judecătoreşti a unei operaţiuni supuse taxelor de timbru. Unele taxe de timbru se datorează numai de persoanele fizice (taxa la acţiunile de divorţ).

A. ACŢIUNI PRIVIND DREPTURI EVALUABILE ÎN BANI

Cererile şi acţiunile privind drepturi evaluabile în bani se taxează **progresiv**, în raport de valoarea acelor drepturi patrimoniale, după cum urmează: a) până la valoarea de 1.000 lei - 100 lei; b) pentru ceea ce depăşeşte 1.000 lei până la 25.000 lei - 100 lei + 6%; c) pentru ceea ce depăşeşte 25.000 lei până la 100.000 lei - 1.540 lei + 8%; d) pentru ceea ce depăşeşte 100.000 lei - 7.540 lei + 10%.

În cazul **contestaţiei la executarea silită**, taxa se calculează la

1. A se vedea E. Demetrescu, D. Nagâţ, Gh. T. Cristea, V. Sănduc, *op. cit.*, p. 107.
2. A se vedea I. Gliga, *Regimul juridic al veniturilor bugetului de stat*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1967, p. 63-64.

Scanned with OKEN Scanner

valoarea bunurilor a căror urmărire se contestă sau la valoarea debitului urmărit când acest debit este mai mic decât valoarea bunurilor urmărite. Taxa aferentă acestei contestaţii **nu poate depăşi suma de 5.000 lei,** indiferent de valoarea urmăririi contestate. În caz de admitere a contestaţiei, taxa se restituie plătitorilor, în temeiul hotărârii judecătoreşti definitive prin care s-a admis contestaţia.

Valoarea la care se aplică taxele de timbru este cea prevăzută în acţiune sau cerere. Dacă nu se specifică valoarea pretenţiilor, sau valoarea indicată este derizorie, instanţa judecătorească este obligată a face evaluarea potrivit paragrafelor 78 şi 107 din Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 1711/1960. **Când se măreşte** valoarea pretinsă în cursul procesului, se măreşte şi taxa de timbru în raport cu surplusul de valoare; când **se micşorează** valoarea acţiunii după ce a fost înregistrată, taxa de timbru se percepe la valoarea iniţială a cererii.

Pentru **unele cereri şi acţiuni evaluabile în bani,** valoarea la care se calculează taxa de timbru este următoarea: cererea adjudecătorului pentru eliberarea ordonanţei de adjudecare, la valoarea la care s-a făcut adjudecarea definitivă; petiţia de ereditate, la valoarea pretinsă; acţiunile care privesc uzufructul, la 20%, iar uzul şi habitaţia la 15% din valoarea bunurilor care fac obiectul dreptului; acţiunile de partaj sau de ieşire din indiviziune, atunci când se pretind sau se contestă bunuri de împărţit, dreptul sau mărimea drepturilor coproprietarilor, la valoarea bunurilor care fac obiectul pretenţiilor.

Acţiunile posesorii şi cererile care au ca obiect **servituţi**, fără ca valoarea acestora să fie arătată de parte, sunt considerate ca cereri neevaluabile în bani.

B. ACŢIUNI AL CĂROR OBIECT NU ESTE EVALUABIL ÎN BANI

Cererile şi acţiunile neevaluabile în bani se taxează astfel:

a) **cereri pentru contestarea existenţei sau inexistenţei unui drept,** făcute în cadrul art. 111 din Codul de procedură civilă, numai atunci când nu este posibilă cererea pentru realizarea dreptului - 1.700 lei; b) **cereri care privesc dreptul de folosinţă a locuinţelor** sau a altor încăperi nelegate de plata anumitor sume, precum şi cereri de ordonanţă preşedinţială al căror obiect nu este evaluabil în bani - 1.050 lei; c) **cereri pentru stabilirea masei succesorale, ieşirea din indiviziune sau cereri de partaj,** atunci când părţile nu contestă bunurile de împărţit, valoarea

Scanned with OKEN Scanner

acestora sau dreptul ori mărimea drepturilor coproprietarilor - 4.150 lei; d) **cereri de raport, de reducţie sau anulare a liberalităţi succesorale de împărţit,** valoarea acestora sau drepturile - 1.150 lei; de menţionat că, în cazul existenţei unui litigiu cu privire la **identificarea bunurilor succesorale de împărţit, valoarea acestora sau dreptul ori mărimea drepturilor** coproprietarilor sau cu privire la cererile de raport, de reducţie sau anulare a liberalităţilor, taxarea se face distinct, cu cotele şi în condiţiile prevăzute pentru cererile **evaluabile în bani;** e) **cereri de recuzare în materie civilă,** precum şi cereri de suspendare a executării silite sau vremelnice, precum şi cereri făcute în cursul procesului civil în legătură cu măsurile asiguratorii - 1.050 lei; f) **cereri de perimare** - 200 lei; g) **contestaţii în anulare** - 1.050 lei; h) **acţiuni în grăniţuire,** în cazul în care nu cuprind şi revendicarea unei porţiuni de teren (în ipoteza în care se revendică şi o porţiune de teren, se adaugă taxa corespunzătoare valorii suprafeţei revendicate) - 2.100 lei; i) **acţiuni posesorii** şi cererile care au ca obiect servituţi - 2.100 lei; j) **cereri de strămutare în materie civilă** - 1.700 lei; k) cereri privind **învestirea cu formulă executorie** a înscrisurilor, precum şi a hotărârilor pronunţate în alte ţări - 850 lei; l) **cereri introduse de cei vătămaţi în drepturile lor printr-un act administrativ** sau prin refuzul nejustificat al unei autorităţi administrative de a le rezolva cererea referitoare la un drept recunoscut de lege: anularea actului sau după caz, recunoaşterea dreptului pretins - 250 lei; cererea cu caracter patrimonial prin care se solicită şi repararea pagubei suferite - 16% din valoarea pretinsă, dar nu mai mult de 1.000 lei; m) **cereri pentru refacerea înscrisurilor şi a hotărârilor dispărute,** precum şi cereri de repunere în termen, introduse potrivit art. 19 din Decretul nr. 167/1958 privind prescripţia extinctivă, republicat în 1960 - 1.050 lei; n) **cereri pentru autorizarea executării silite,** introduse de persoanele fizice sau persoanele juridice, precum şi cereri pentru radierea ipotecilor (conf. art. 1788 din Codul civil) - 400 lei; o) **acţiunea introdusă de un părinte care a recunoscut** unul sau mai mulţi copii, în scopul încuviinţării purtării numelui său - 400 lei; p) **acţiunea de încredinţare a copiilor,** introdusă separat de acţiunea de divorţ, precum şi cererile de stabilire a domiciliului minorului - 850 lei; q) cereri în justiţie privind **instituirea de măsuri asiguratorii** asupra navelor şi aeronavelor - 21.000 lei; r) **cereri de asistenţă judiciară formulate de autorităţile străine,** dacă prin convenţii internaţionale sau pe bază de reciprocitate nu s-a stabilit că asistenţa judiciară internaţională se efectuează gratuit: înmânarea de acte judiciare sau extrajudiciare - 1.050 lei; efectuarea de comisii rogatorii - 2.100 lei; s) **cereri de validare a popririi** pe

Scanned with OKEN Scanner

baza titlurilor executorii, precum şi legalizarea de către Ministerul Justiţiei a copiilor de pe actele judiciare aflate în dosarele instanţelor judecătoreşti, la cererea persoanelor care justifică un interes legitim, pentru fiecare exemplar de copie în parte, destinată a fi utilizată în străinătate - 600 lei; ş) **cereri de învestire cu formulă executorie** - 100 lei; t) **cereri pentru repunerea pe rol** când suspendarea judecării se datorează părţilor - 50% din taxa datorată la cererea sau acţiunea a cărei judecare a fost suspendată; ţ) **alte cereri sau acţiuni** neevaluabile în bani, cu excepţia celor care, potrivit legii sunt scutite de plata taxei de timbru - 600 lei; u) **menţiunea făcută pe hotărârile judecătoreşti că sunt definitive**, precum şi eliberarea copiilor de pe actele aflate la dosar, de către instanţele judecătoreşti, la cererea părţilor sau a altor persoane admise a lua parte în proces, pentru fiecarea exemplar de copie în parte - 40 lei; v) **notificările şi somaţiile** comunicate prin executorii judecătoreşti, de fiecare comunicare - 100 lei; x) **înscrierea drepturilor de ipotecă şi de gaj** - 1,5% la cunatumul din creanţă garantat de valoarea bunului ipotecat sau gajat, dar nu mai mult de 10.000 lei. Înscrierea mai multor garanţii cu ipotecă şi gaj, la acelaşi credit, nu poate depăşi taxa maximă prevăzută mai sus.

C. CERERI CU UN REGIM DE TAXARE DISTINCT

Acţiunile care au mai multe capete de cerere, din care unele evaluabile şi altele neevaluabile în bani, se taxează distinct pentru fiecare capăt de cerere, după criteriile de mai sus, dacă dispoziţiile legale nu prevăd altfel. **Cererile reconvenţionale, intervenţiile, aderările şi chemările în garanţie** se timbrează ca şi acţiunea introductivă. Pentru cererile sau acţiunile **introduse în comun de mai multe persoane**, dar având acelaşi obiect, ori când obiectul cauzei este un drept sau o obligaţie comună, taxa se datorează în solidar şi se plăteşte o singură dată.

Când în desfăşurarea procesului **apar noi elemente** de natură să transforme caracterul iniţial al acţiunii sau cererii, ori să mărească valoarea pretenţiilor, instanţa este obligată - sub sancţiunea nulităţii plusului de pretenţii sau a cererilor ulterioare, netimbrate - să dispună **achitarea diferenţei de taxă** cel mai târziu până la următorul termen ce se formulează în cursul procesului.

Cererile pentru **exercitarea căilor de atac** împotriva hotărârilor judecătoreşti, se timbrează cu 50% din taxa datorată la cererea sau acţiunea introductivă. În cazul atacării hotărârilor date în acţiuni evaluabile în bani, taxa se calculează la suma contestată.

Scanned with OKEN Scanner

Recursul la încheierea de scoatere în vânzare a imobilelor în acţiunea de partaj, recursul împotriva hotărârilor de declinare a competenţei şi dezînvestire, recursul declarat pentru greşita compunere a instanţei ori împotriva hotărârilor de anulare a acţiunii ca netimbrată sau nesemnată, recursul împotriva hotărârilor prin care s-a respins acţiunea ca prematură, inadmisibilă, prescrisă sau pentru autoritate de lucru judecat, se taxează cu 600 lei. Această taxă se percepe numai dacă prin aplicarea criteriului cotei de 50% ar rezulta o taxă mai mare.

D. ACŢIUNILE DE DIVORŢ

Cererile de divorţ, ţinând seama de caracterul excepţional şi restrictiv totodată al divorţului în dreptul român, au un **regim fiscal distinct.** Taxa de timbru pentru **cererea de divorţ este de 16.600 lei, până la 41.500 lei.** Taxa se stabileşte de preşedintele instanţei, în raport cu venitul mediu lunar al reclamantului, realizat în ultimele 12 luni.

În cazul în care **reclamantul nu realizează venituri** sau acestea sunt inferioare sumei de 16.600 lei lunar, taxa de timbru pentru cererea de divorţ este de 16.600 lei.

Taxa de timbru va fi de **2.000 lei în cazurile**[1] în care divorţul este cerut pentru motivul că: a) soţul pârât suferă de **alienaţie mintală cronică** sau de debilitate mintală, este declarat dispărut prin hotărâre judecătorească definitivă ori **şi-a părăsit soţul, stabilindu-se în străinătate;** b) soţul pârât a fost **condamnat** pentru tentativă sau complicitate la tentativă de omor împotriva soţului reclamant, instigare la omor împotriva acestuia, vătămare corporală gravă a soţului reclamant, nedenunţarea acestor fapte ori favorizarea acelora care le-au săvârşit sau a fost condamnat pentru săvârşirea unei infracţiuni privitoare la viaţa sexuală; c) soţul pârât **a fost condamnat** pentru una sau mai multe infracţiuni săvârşite cu intenţie, altele decât cele prevăzute la lit. "b", să execute o pedeapsă privativă de libertate de cel puţin 3 ani şi cererea de divorţ a fost introdusă în timpul executării pedepsei. Dacă, prin hotărâre judecătorească definitivă, soţul reclamant a fost condamnat ca participant la comiterea vreuneia dintre infracţiunile săvârşite de soţul pârât sau a fost obligat să răspundă pentru foloasele ce a tras de pe urma vreuneia dintre aceste infracţiuni, taxa de timbru pentru cererea de divorţ va fi cea de 16.600 lei până la 41.500 lei

1. Cazurile pentru care taxa de timbru are un nivel redus (2.000 lei) sunt prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 318/1991, pentru modificarea şi completarea Hotărârii Guvernului nr. 1295/1990, în M.Of. nr. 102 din 14 mai 1991.

Scanned with OKEN Scanner

sau cea fixă de 16.600 lei, după caz; d) **datorită stării sănătăţii** oricăruia dintre soţi continuarea căsătoriei a devenit imposibilă.

Venitul mediu lunar al reclamantului se stabileşte pe baza **certificatului eliberat de la locul de muncă**, care cuprinde toate sumele plătite acestuia în ultimele 12 luni anterioare celei în care se înregistrează acţiunea de divorţ; **a certificatului eliberat de către organul fiscal local**, din care rezultă sursa de venit, venitul impozabil anual şi impozitul stabilit (în cazul celor care nu au avut o activitate continuă, în certificat se vor specifica lunile în care au realizat venit din cele 12 precedente); a **declaraţiei date** în faţa preşedintelui instanţei, prin care reclamantul, pe proprie răspundere, declară venitul net (exclusiv impozitul pe venit efectiv plătit) pe care l-a obţinut din orice sursă în ultimele 12 luni, cu specificarea acestor surse şi a venitului obţinut din fiecare[1].

Cuantumul taxei se stabileşte de către preşedintele instanţei prin rezoluţia[2] pusă pe cererea de divorţ, care nu se va înregistra decât după ce se face dovada plăţii taxei datorate.

E. ALTE ASPECTE PRIVIND ACŢIUNILE ÎN JUSTIŢIE

Se aplică o taxă de timbru de 600 lei pentru **apelul** declarat împotriva hotărârilor: de suspendare a judecării cauzei, de declinare a competenţei şi de dezînvestire, pentru greşita comunere a instanţei, pentru respingerea acţiunii ca prematură, inadmisibilă, prescrisă sau pentru autoritate de lucru judecat.

Legea prevede **scutirea de taxe de timbru** a acţiunilor şi cererilor în litigiile referitoare la: drepturile de salarii ce decurg din raporturile de muncă; plata drepturilor de autor şi a sumelor cuvenite pentru operele de artă; pensii de întreţinere şi despăgubiri pentru vătămări corporale; înfiere, tutelă şi curatelă; pensii pentru limită de vârstă, de urmaşi sau sociale etc.

Acţiunile netimbrate sau insuficient timbrate **se anulează** ca atare. În principiu, **taxele de timbru se plătesc anticipat.** Instanţele au însă obligaţia de a încunoştinţa părţile, o dată cu citarea lor, despre taxa de timbru ce trebuie achitată. Daçă nu există dovada acestei încunoştinţări, iar din încheierea de şedinţă se constată că la termenul anterior partea s-a prezentat personal, însă nu i s-a pus în vedere să timbreze cererea,

---

1. Circulara Ministerului Finanţelor nr. 4903 din 3 august 1978.
2. A se vedea Plenul Tribunalului Suprem, decizia de îndrumare nr. 10/1969, în "Revista română de drept" nr. 1/1970, p. 128 şi urm., modificată prin decizia de îndrumare nr.10/1974.

Scanned with OKEN Scanner

acţiunea sau apelul nu pot fi anulate ca netimbrate[1].

5.4. Taxele de timbru pentru activitatea notarială

Activitatea notarială asigură persoanelor fizice şi juridice constatarea raporturilor juridice civile sau comerciale nelitigioase, precum şi exerciţiul drepturilor şi ocrotirea intereselor, în conformitate cu legea.

Activitatea notarială se realizează de **notarii publici** prin acte notariale şi consultaţii juridice notariale, în condiţiile prevăzute de Legea notarilor publici şi a activităţii notariale[2].

Notarul public este î nvestit să îndeplinească un serviciu de interes public şi are statutul unei funcţii autonome. Actul îndeplinit de notarul public, purtând sigiliul şi semnătura acestuia, este de autoritate publică şi are forţa probantă prevăzută de lege.

Actele notariale pot fi efectuate şi de misiunile diplomatice şi oficiile consulare ale României, precum şi de alte instituţii, în condiţiile şi limitele prevăzute de lege. În acest sens, Legea administraţiei publice locale[3], prevede competenţa secretarului consiliului local de a legaliza semnături şi a autentifica unele acte.

Notarul public îndeplineşte următoarele acte notariale:

a) redactarea înscrisurilor cu conţinut juridic, la solicitarea părţilor;

b) autentificarea înscrisurilor redactate de notarul public, de parte personal sau de avocat;

c) procedura succesorală notarială;

d) certificarea unor fapte, în cazurile prevăzute de lege;

e) legalizarea semnăturilor pe înscrisuri, a specimenelor de semnătură, precum şi a sigiliilor;

f) darea de dată certă înscrisurilor prezentate de părţi;

g) primirea în depozit a înscrisurilor şi documentelor prezentate de părţi;

h) actele de protest al cambiilor, al biletelor de ordin şi al cecurilor;

i) legalizarea copiilor de pe înscrisuri;

j) efectuarea şi legalizarea traducerilor;

k) eliberarea de duplicate de pe actele notariale pe care le-a întocmit;

l) orice alte operaţiuni prevăzute de lege.

---

1. A se vedea Tribunalul Suprem, Secţia civilă, decizia nr. 1701 din 5 noiembrie 1981, nepublicată.
2. Legea nr. 36/1995, în M.Of. nr. 92 din 16 mai 1995.
3. Legea nr. 69/1991, în M.Of. nr. 238 din 28 noiembrie 1991 (art. 47).

Scanned with OKEN Scanner

Pentru aceste categorii de acte şi servicii sunt stabilite **taxe de timbru diferenţiate după natura lor**[1].

Taxele de timbru se datorează şi pentru activitatea notarială efectuată, potrivit legii, de secretarii consiliilor locale ale comunelor şi oraşelor unde nu funcţionează birouri ale notarilor publici, precum şi de instituţiile şi agenţii economici.

A. TAXELE ASUPRA TRANSFERULUI DREPTULUI DE PROPRIETATE

1. Dreptul de proprietate imobiliară

Transferul dreptului de proprietate imobiliară poate avea loc pe diferite căi, cum sunt vânzarea, schimbul sau donaţia. Pe baza legislaţiei post - revoluţionare, **transferul** dreptului de proprietate imobiliară **este liber** între persoanele fizice, cu unele restricţii privind circulaţia juridică a **terenurilor**[2]. De asemenea, există **interdicţia** pentru persoanele fizice care nu au cetăţenia română sau domiciliul în România, precum şi pentru persoanele juridice care nu au naţionalitatea română şi sediul în România de a dobândi în proprietate terenuri de orice fel, prin acte între vii[3]. Transferul dreptului de proprietate imobiliară poate avea loc numai prin act autentic, când are ca obiect terenuri.

Cotele de impunere cunosc o reglementare recentă atât în ce priveşte categoria de cote cât şi nivelul procentelor ce se aplică. Astfel, potrivit **Ordonanţei Guvernului nr. 8/1995**[4], se introduce, pentru prima dată după Revoluţia din decembrie 1989, categoria de **cote regresive**, a căror procente se micşorează (descresc) pe măsura creşterii bazei impozabile, în cazul nostru a tranşei de valoare. Astfel, cota cea mai mare a devenit 7%, iar procentele descresc odată cu creşterea valorii imobilului, ceea ce a stimulat declararea de către contribuabili a valorii reale sau cât mai apropiată de aceasta în ce priveşte bunurile imobile ce se transmit prin actele respective. Ordonanţa a fost abrogată prin Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995, fără însă a se înlocui sistemul cotelor regresive şi soluţia de

---

1. Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995, privind stabilirea taxelor de timbru pentru activitatea notarială, în M.Of. nr. 203 din 1 septembrie 1995, aprobată prin Legea nr. 105/1995, în M.Of. nr. 270 din 21 noiembrie 1995.
2. Legea fondului funciar, nr. 18/1991, în M.Of. nr. 37 din 20 februarie 1991.
3. Art. 41 alin. 2 din Constituţia României, în M.Of. nr. 233 din 21 noiembrie 1991 şi art. 42 din Legea nr. 18/1991.
4. M.Of. nr. 20 din 31 ianuarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

reducere a nivelului cotelor de impunere.

Astfel, prin **Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995**[1], menţinându-se sistemul cotelor regresive, s-a procedat la reducerea substanţială a nivelului cotelor, ţinând seama de privatizarea activităţii notariale prin Legea nr. 36/1995, ceea ce implica stabilirea unor onorarii pentru serviciile notariale privatizate. Reducându-se nivelul cotelor taxelor de timbru raportat la nivelul onorariilor minime pentru serviciile notariale, cheltuielile persoanelor fizice şi juridice beneficiare ale actelor notariale s-au menţinut la un nivel rezonabil.

În acest fel, **în prezent**, autentificarea actelor între vii, translative ale dreptului de proprietate şi ale altor drepturi reale ce au ca obiect bunuri imobile, se taxează în funcţie de valoarea declarată de părţi, dar nu mai puţin decât valoarea construcţiilor şi a terenurilor ocupate de acestea, avută în vedere la stabilirea impozitelor aferente, după cum urmează:

a) până la 1.000.000 lei	**4%** dar nu mai puţin de 10.000 lei;
b) de la 1.000.001 lei la 5.000.000 lei	40.000 lei + **3%** pentru suma care depăşeşte 1.000.000 lei;
c) de la 5.000.001 lei la 10.000.000 lei	160.000 lei + **2%** pentru suma care depăşeşte 5.000.000 lei;
d) de la 10.000.001 lei la 15.000.000 lei	260.000 lei + **1,5%** pentru suma care depăşeşte 10.000.000 lei;
e) peste 15.000.000 lei	335.000 lei + **1%** pentru suma care depăşeşte 15.000.000 lei.

Taxa se plăteşte **anticipat.**

După cum observăm, tranşele de valoare ţin seama de creşterea substanţială a preţurilor bunurilor imobile, realizându-se în acest fel o protecţie a dreptului de proprietate.

Prin cele două Ordonanţe ale Guvernului din 1995, s-a realizat, totodată, într-un singur an, **reducerea cotelor de impunere** cu peste 10%, deoarece anterior se aplicau cote progresive directe începând cu 7% şi terminând cu 16%, când valoarea imobilelor depăşea 160.000 lei. Este adevărat că, la valoarea actuală a imobilelor, păstrarea limitei anterioare a tranşelor de taxarea era o utopie.

Prin aceste măsuri fiscale, concomitent cu stimularea părţilor din actele de înstrăinare a dreptului de proprietate imobiliară să declare valoarea acestora la un nivel real sau cât mai apropiat de acesta, credem că se va

1. M.Of. nr. 203 din 1 septembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

elimina, sau cel puţin restrânge evaziunea fiscală de mari proporţii ce se practică în ultimii ani.

Pentru bunurile **imobile care nu au valoare de impozitare**, taxa de timbru se calculează la valoarea de circulaţie declarată de părţi. În cazul în care valoarea declarată de părţi este vădit sub valoarea de circulaţie, taxa de timbru se calculează la valoarea stabilită prin **expertiza** dispusă de notarul public. Cotele aplicabile sunt cele prevăzute la lit. a) - e).[1]

La **constituirea drepturilor reale imobiliare, altele decât dreptul de proprietate**, taxa de timbru se stabileşte la valoarea declarată de părţi, dar nu mai puţin de 20% din valorile prevăzute mai sus (uzufruct, habitaţie, servitute).

2. TAXAREA ACTELOR AUTENTICE PRIVIND TRANSFERUL DREPTULUI DE PROPRIETATE MOBILIARĂ

Regimul de circulaţie a bunurilor mobile. Circulaţia juridică a bunurilor mobile între persoanele fizice nu este îngrădită, astfel că pentru înstrăinarea acestor bunuri nu sunt necesare formalităţi speciale. În consecinţă, transferul dreptului de proprietate are loc prin **tradiţiune**, iar pentru scop probator, părţile pot încheia un act sub semnătură privată sau act autentic.

Regimul general de taxare. Este obligatorie plata unei taxe numai în cazul în care înstrăinarea bunurilor mobile (prin vânzare-cumpărare, schimb, donaţie etc.) se face prin act autentic. Pentru autentificarea contractelor având ca obiect bunuri mobile **neevaluabile în bani**, se aplică o taxă de timbru în sumă fixă, adică 500 lei. Autentificarea contractelor prin care se înstrăinează bunuri mobile **evaluabile** în bani se taxează cu 1% din valoare, dar nu mai putin de 500 lei. Menţionăm însă că taxa de timbru de 1% se datorează numai dacă nu este prevăzută o taxă specială pentru autentificarea actelor de înstrăinare de bunuri mobile.

Taxa se plăteşte anticipat efectuării serviciului şi se suportă de către cumpărător, dacă părţile nu au convenit altfel.

Taxarea autentificării actelor de înstrăinare de autovehicule. Autentificarea actelor de înstrăinare a mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică se taxează cu 1% din valoarea declarată de părţi, dar nu mai

1. Pct. 1 alin. 2 din "Lista taxelor de timbru asupra actelor şi serviciilor notariale", anexă la Ordonanţa Guvernului nr. 37/1995.

Scanned with OKEN Scanner

puţin decât taxa asupra acestor mijloace de transport, stabilită de către organele fiscale teritoriale pe raza cărora contribuabilii îşi au domiciliul sau sediul.

Se poate conchide că şi în ce priveşte bunurile mobile, taxa de timbru datorată pentru autentificarea actelor de înstrăinare **s-a redus simţitor,** respectiv de la 2% din valoare la 1%, ca regulă generală. În acelaşi timp, reducerea este şi mai spectaculoasă în ce priveşte autentificarea actelor de înstrăinare a autovehiculelor de la 15 - 3% la 1% din valoare, cu limitarea menţionată anterior.

Vânzarea - cumpărarea autovehiculelor se poate face şi fără autentificarea la notariatul de stat, adică direct la organele Ministerului de Interne[1].

B. TAXELE SUCCESORALE

1. Aspecte generale. Procedura succesorală se efectuează de către notarii publici[2]. Efectuarea acestei proceduri atrage plata unei taxe de timbru asupra succesiunilor. Taxa se stabileşte în funcţie de valoarea părţii din succesiune primită de fiecare moştenitor.

2. Activul succesoral net. În scopul stabilirii taxei, se calculează activul succesoral net ca diferenţă între valoarea întregului activ, cuprinzând bunurile mobile şi imobile, din care se scade pasivul succesoral dovedit prin înscrisuri. Calculul are loc potrivit unor norme juridice care protejează anumite drepturi ale moştenitorilor şi obiectul anumitor succesiuni în concordanţă cu politica fiscală faţă de bunurile comune ale soţilor, faţă de unele drepturi. Ca atare, în activul succesoral **nu se include** valoarea obiectelor de uz casnic şi personal, mobilierul din casa de locuit până la valoarea de 5.000 lei, depunerile şi câştigurile la C.E.C. şi casele de ajutor reciproc, părţile sociale la cooperative, sumele primite din asigurările de stat de bunuri şi persoane, drepturile băneşti de autor ale defunctului[3]. Din activul succesoral **se scad** cheltuielile făcute de moştenitori pentru îngrijire şi pentru înmormântarea defunctului. Pentru cheltuielile de înmormântare până la 200.000 lei nu sunt necesare dovezi scrise pentru moştenitorii care au suportat aceste cheltuieli. **Considerăm** că sumele depuse în cont per-

1. Hotărârea Guvernului nr. 610/1992, în M.Of. nr. 262 din 21 octombrie 1992 şi instrucţiunile comune ale Ministerului de Interne, Ministerului Finanţelor şi Ministerului Transporturilor nr. 290/2802/1189/1993, în M.Of. nr. 110 din 28 mai 1993.
2. Legea nr. 36/1995.
3. Decretul nr. 199/1995 art. 8.

Scanned with OKEN Scanner

sonal la bănci, potrivit dispoziţiilor legale[1] urmează, în ce priveşte stabilirea taxelor succesorale acelaşi regim juridic ca şi sumele depuse la C.E.C., deci nu se cuprind în activul succesoral taxabil.

Fiecare moştenitor răspunde pentru taxa de timbru aferentă părţii din succesiune ce îi revine.

3. Cotele taxei asupra succesiunilor sunt de natură **regresivă**, micşorându-se odată cu creşterea valorii. Nivelul cotelor progresive de 5 - 10%, a fost redus la 3 - 1% cote regresive. Evaluarea bunurilor imobile se face în funcţie de valoarea declarată de părţi, dar nu mai puţin decât valoarea construcţiilor şi a terenurilor ocupate de acestea, avută în vedere la stabilirea impozitelor aferente, iar pentru bunurile mobile, în funcţie de valoarea declarată de părţi.

Cotele taxei, în raport de valoarea succesiunii sunt următoarele:

Valoarea succesiunii:	**Cota taxei succesorale:**
- până la 2.000.000 lei	- 3% dar nu mai puţin 1.000 de lei;
- între 2.000.001 - 5.000.000 lei	- 60.000 lei + 2% pentru suma ce depăşeşte 2.000.000 lei;
- peste 5.000.000 lei	- 120.000 lei + 1% pentru suma ce depăşeşte 5.000.000 lei.

4. Facilităţi fiscale

a) Taxa de timbru se reduce la jumătate pentru succesiunile al căror activ este format dintr-o casă de locuit, terenul şi dependinţele aferente, dacă aceste bunuri au fost folosite exclusiv de către defunct şi familia sa, dacă succesiunea respectivă nu cuprinde şi bunuri închiriate şi dacă moştenitorii au locuit împreună cu defunctul la data decesului[2].

b) Sunt **scutite** de taxă **activele succesorale aflate în străinătate,** care se dobândesc de succesori din România, în cazul în care aceste active se valorifică şi contravaloarea lor se aduce în ţară[3]. Sunt scutite de taxa de timbru şi actele notariale întocmite în vederea stabilirii calităţii de succesor şi a realizării drepturilor cuvenite în această calitate, precum şi cele pentru stabilirea şi realizarea oricăror drepturi patrimoniale ale cetăţenilor români în străinătate (autentificări, legalizări, certificări, tradu-

1. Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară, în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
2. Paragraful 90 din Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 1711/1960, date în aplicarea Decretului nr. 199/1995 cu privire la taxele de timbru, cu modificările ulterioare.
3. Idem, alin. 4.

Scanned with OKEN Scanner

ceri etc.), inclusiv de taxele de dactilografiere[1].

C. TAXELE PENTRU ALTE ACTE ŞI SERVICII NOTARIALE

Alte acte şi servicii prestate de notariatele de stat se taxează după cum urmează:

a) autentificarea testamentelor - 1.000 lei;

b) autentificarea actelor de partaj şi de garanţie - 1.500 lei;

c) autentificarea contractelor de închiriere de bunuri - 1% din valoarea chiriei;

d) autentificarea procurilor, de fiecare exemplar - 500 lei;

e) autentificarea oricăror alte acte al căror obiect este evaluabil în bani - 1%, dar nu mai putin de 500 lei;

f) autentificarea contractelor de societate şi a statutelor societăţilor comerciale şi a societăţilor agricole, precum şi a actelor de modificare a acestora, pentru fiecare act: 5.000 lei;

g) autentificarea actelor de constituire şi a statutelor asociaţiilor fără scop patrimonial şi ale fundaţiilor, inclusiv a actelor de modificare, pentru fiecare act: 3.000 lei;

h) autentificarea oricăror alte acte al căror obiect este neevaluabil în bani: 500 lei;

i) întocmirea actelor de protest al cambiilor, cecurilor şi altor titluri la ordin: 1.000 lei;

j) legalizarea semnăturilor, a specimenelor de semnătură şi a sigiliilor, dare de dată certă, certificarea unor fapte, pentru fiecare act: 500 lei;

k) legalizarea de copii de pe înscrisurile prezentate de părţi sau din arhiva notarului public: 500 lei;

l) legalizarea traducerii de către notarul public autorizat sau legalizarea semnăturii traducătorului: 500 lei;

m) primirea în depozit a înscrisurilor şi documentelor pe timp de un an sau fracţiune de un an, de fiecare exemplar în parte: 500 lei;

n) eliberări de duplicate de pe actele notariale şi reconstituiri de acte originale: 1.000 lei;

o) efectuarea oricăror alte acte notariale altele decât cele menţionate la lit. i) - m) pentru fiecare act: 500 lei;

---

1. Paragraful 108, lit. o din Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 1711/1960.

Scanned with OKEN Scanner

D. TAXELE DE PUBLICITATE IMOBILIARĂ

Transcrierea sau, după caz, înscrierea în **registrele de publicitate a înstrăinărilor** de imobile pe bază de acte autentice, hotărâri judecătoreşti sau acte sub semnătură privată recunoscute prin lege, se taxează în aceleaşi condiţii ca şi actele autentice privind transferul dreptului de proprietate imobiliară.

Pentru transcrierea, respectiv intabularea dreptului de proprietate asupra **activelor imobiliare**, definite potrivit legii, vândute de către societăţile comerciale cu capital de stat, precum şi de fostele cooperative agricole de producţie cu ocazia lichidării acestora, se datorează taxă de timbru de 0,02%, aplicată asupra preţului activului dobândit.

În cazul actelor autentificate de notarii publici, pentru care s-a perceput taxa de autentificare, nu se mai percepe şi taxa de transcriere sau, după caz, de înscriere în registrele de publicitate.

În acelaşi mod se procedează şi cu hotărârile judecătoreşti care, în condiţiile legii, ţin loc de act de înregistrare.

Înscrierea drepturilor de ipotecă şi de gaj se taxează cu 1,5% la cuantumul din creanţă garantat de valoarea bunului ipotecat, dar nu mai mult de 10.000 lei. Înscrierea mai multor garanţii cu ipotecă şi gaj la acelaşi credit nu poate depăşi taxa maximă prevăzută mai sus.

Orice alte transcrieri, înscrieri sau notări în registrele de publicitate a situaţiei juridice a imobilelor se taxează cu 500 lei.

E. TAXAREA OPERAŢIUNILOR NOTARIALE EFECTUATE DE ALTE ORGANE

Taxele de timbru examinate mai sus se datorează şi pentru actele şi operaţiunile notariale efectuate de reprezentanţele diplomatice şi oficiile consulare şi de unele organe ale administraţiei publice care îndeplinesc astfel de acte şi operaţiuni, potrivit legii.

5.5. Taxele de timbru asupra contestaţiilor la impuneri

Taxele au caracter **procentual** faţă de valoarea la care se referă.

Astfel, **contestaţiile** persoanelor fizice şi juridice adresate instanţelor fiscale cu privire la impozite, taxe, majorări de întârziere, se taxează cu 2% la suma contestată, dar nu mai puţin de 10 lei (taxa se datorează pen-

Scanned with OKEN Scanner

tru fiecare contestaţie, indiferent dacă o altă contestaţie cu acelaşi obiect a fost taxată şi rezolvată anterior).

Această normă generală prevăzută în Instrucţiunile Ministerului Finanţelor[1] se aplică în cazurile în care legile speciale care instituie impozitele şi taxele nu prevăd altfel. Spre exemplu, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit stabileşte cota de 2% calculată la suma contestată, dar taxa de timbru rezultată nu poate fi mai mică de 10.000 lei. Aceeaşi cotă, cu plafonul minim al taxei de timbru este de 10.000 lei în cazul taxei pe valoarea adăugată[2]. În schimb, Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii scuteşte de plata taxei de timbru contestaţiile şi apelurile[3].

Cererile prin care se solicită o înlesnire la plata impozitelor şi taxelor (reducere sau scutire) fără a contesta debitul stabilit, precum şi declaraţiile privind modificarea bazei impozabile sau taxabile, nu sunt supuse plăţii taxelor de timbru.

5.6. Taxele pentru acte de stare civilă

Serviciile de stare civilă se taxează cu taxe fixe ce se percep pentru serviciile prestate cum sunt, spre exemplu: înregistrarea actelor de stare civilă; înregistrarea schimbării numelui sau prenumelui; înregistrarea, la cererea părţilor, a divorţului; eliberarea duplicatelor de pe certificatele originale constatatoare ale stării civile şi reconstituirea sau rectificarea actelor de stare civilă.

Sunt scutite de taxă de timbru: înregistrarea naşterii, căsătoriei şi morţii; înscrierea menţiunilor asupra înfierii; recunoaşterea şi stabilirea filiaţiei rezultată din hotărâri judecătoreşti. Scutirile nu operează pentru transcrierea actelor de stare civilă încheiate în străinătate.

5.7. Taxele în legătură cu actele de identitate

Se aplică **taxe fixe,** pentru acte şi servicii, cum sunt, spre exemplu: eliberarea, preschimbarea sau viza buletinelor de identitate, precum şi viza de flotatant (se scutesc de taxa pentru viza de flotant salariaţii aflaţi în delegaţie, persoanele aflate la odihnă, persoanele internate în căminele de bătrâni etc.); eliberarea sau preschimbarea carnetelor de identitate pen-

1. Nr. 1711 din 27 octombrie 1960, cu modificările ulterioare.
2. Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată în M.Of. nr. 288 din 12 decembrie 1995.
3. Legea nr. 32/1991, republicată în M.Of. nr. 140 din 29 iunie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

tru cetăţenii străini şi persoanele fără cetăţenie; viza buletinului de identitate şi a carnetului de identitate pentru cetăţenii străini, ca urmare a schimbărilor de domiciliu, precum şi viza de flotant; viza anuală a carnetelor de identitate ale cetăţenilor străini şi persoanelor fără cetăţenie; eliberarea unui nou buletin de identitate în locul celui pierdut sau furat, precum şi preschimbarea buletinului de identitate; eliberarea unui nou carnet de identitate cetăţenilor străini şi persoanelor fără cetăţenie, în locul celui pierdut, furat sau deteriorat.

5.8. Taxele pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel şi viza anuală a acestora

Sunt prevăzute **taxe fixe,** în principal pentru următoarele servicii:

a) eliberarea autorizaţiilor de funcţionare pentru activităţi lucrative şi viza acestora, după cum urmează: pentru meseriaşi şi cărăuşi; pentru cazane de fabricat rachiu; pentru liber - profesionişti; pentru mori, prese de ulei şi darace; pentru proeicte în sectorul particular; pentru alte activităţi, neprevăzute mai sus.

b) autorizaţiile pentru funcţionarea reprezentanţelor firmelor comerciale şi organizaţiilor economice străine sunt taxate cu taxa de timbru de 1.200 dolari S.U.A., depusă în devize convertibile, aferentă cererii şi eliberării autorizaţiei respective. Această taxă este aferentă unui an calendaristic. Eliberarea de autorizaţii pe o perioadă mai mare de un an se poate face numai cu perceperea taxei de 1.200 dolari S.U.A., proporţional cu numărul de ani prevăzuţi în cererea de autorizare[1].

Dacă în cererea de eliberare a autorizaţiei de funcţionare, reprezentanţele societăţilor comerciale sau organizaţiilor economice străine solicită să efectueze sau să intermedieze activităţi de comerţ exterior şi pentru alte firme străine, taxa de 1.200 dolari S.U.A. se **majorează** cu 10% pentru fiecare din aceste firme.

În cazul autorizaţiilor de funcţionare eliberate **în cursul anului,** pentru perioada până la 31 decembrie al acelui an, se percepe partea din taxa anuală corespunzătoare trimestrelor rămase până la finele anului, inclusiv trimestrului în curs.

Respingerea cererii de autorizare sau renunţarea la autorizare înainte de aprobarea eliberării acesteia, dă dreptul la **restituirea** a 80% din

---

1. Hotărârea Guvernului nr. 1222/1990, în M.Of. nr. 132 bis din 26 noiembrie 1990.

Scanned with OKEN Scanner

taxă. Renunţarea la autorizaţia aprobată, precum şi retragerea acesteia, nu dau dreptul la restituirea taxei.

Pentru cererile de **reînnoirea** autorizaţiilor se percepe taxa de 1.200 dolari S.U.A.

5.9. Taxele pentru eliberarea permiselor şi ale altor asemenea documente

Eliberarea şi preschimbarea permiselor de vânătoare şi perscuit este supusă unor **taxe fixe**.

Înmatricularea autovehiculelor şi remorcilor şi schimbarea caracteristicilor tehnice şi de folosinţă a acestora se taxează diferenţiat, în funcţie de categoria de mijloace de transport.

Taxele aferente eliberării, preschimbării sau vizei documentelor prin care se identifică autovehiculele şi proprietarii lor, denumite **"certificate de înmatriculare"**, se datorează la: eliberarea acestui document; viza cu ocazia schimbării caracteristicilor tehnice şi de folosinţă a vehiculului (deci şi la adăugarea unei remorci, rulote sau ataş); preschimbarea documentului cu ocazia transferului dreptului de proprietate.

Oficiile diplomatice şi consulare străine şi membrii personalului acestora **sunt scutite** de plata taxelor pentru eliberarea şi viza certificatelor de înmatriculare a vehiculelor, pe bază de reciprocitate. **Sunt scutite de plata taxei:** preschimbările datorate unor împrejurări în care a intervenit forţa majoră sau cazul fortuit (furt etc.); modificările făcute în act sau preschimbarea lui, datorită unor schimbări intervenite în situaţia personală (modificări de nume, domiciliu etc.); eliberarea certificatelor de înmatriculare persoanelor invalide pentru motociclete adaptate invalidităţii lor; înmatricularea autovehiculelor cu capacitate cilindrică de până la 98 cmc inclusiv.

6. TIMBRUL JUDICIAR

6.1. Instituirea timbrului

Timbrul judiciar a fost instituit prin Ordonanţa Guvernului nr. 32/1995, intrată în vigoare la data de 1 decembrie 1995[1].

Timbrul **se aplică** acţiunilor, cererilor, actelor şi serviciilor de com-

1. M.Of. nr. 201 din 30 august 1995. Ordonanţa a fost aprobată, cu unele modificări, prin Legea nr. 106/1995, în M.Of. nr. 270 din 21 noiembrie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

petenţa tuturor instanţelor judecătoreşti, Ministerului Justiţiei şi instituţiilor subordonate acestui minister, precum şi actelor notariale ce se îndeplinesc de notarii publici.

Timbrul judiciar se aplică cu **caracter complementar** taxei de timbru. Această natură rezultă din prevederea legală care condiţionează aplicarea timbrului judiciar de cazurile în care se percepe taxa de timbru.

Timbrul se imprimă la cererea şi sub controlul Ministerului Justiţiei.

Sunt prevăzute 4 valori: 500 lei, 1.000 lei, 5.000 lei şi 10.000 lei.

Timbrul judiciar este mobil.

6.2. Timbrul judiciar pentru cererile în justiţie

Cererile de chemare în judecată, adresate instanţelor judecătoreşti, se timbrează cu timbru judiciar în valoare de 1.000 lei, în cazul în care se solicită soluţionarea în **fond a cauzei**, şi în valoare de 500 lei, când cererile au ca obiect exercitarea unei căi de atac.

În cazul în care cererile, indiferent dacă privesc fondul sau o cale de atac, au ca obiect o **valoare mai mare de 1.000.000 lei**, se aplică timbrul judiciar de 5.000 lei, iar dacă valoarea este de **peste 10.000.000 lei** se aplică timbrul judiciar de 10.000 lei.

Sunt **exceptate** de la aplicarea timbrului cererile introduse de persoanele care se consideră vătămate în drepturile lor printr-un act administrativ sau prin refuzul nejustificat al unei autorităţi administrative de a le rezolva cererea referitoare la un drept recunoscut de lege, prin care s-a solicitat şi repararea pagubei suferite, pentru care timbrul judiciar se calculează potrivit alin. 1 de mai sus.

Cererilor adresate instanţelor judecătoreşti pentru **eliberarea de copii, certificate,** învestirea cu formulă executorie, transcrierea (intabularea) în registrele de publicitate a înstrăinărilor de imobile, înscrierea drepturilor de ipotecă, orice alte notări în registrele de publicitate, notificări şi somaţii comunicate prin executorii judecătoreşti, precum şi oricăror altor **cereri care nu fac obiectul activităţii de judecată**, dar sunt supuse taxei de timbru, potrivit legii, li se aplică timbrul judiciar de **500 lei.**

6.3. Timbrul judiciar pentru actele notariale

Pentru actele notariale ce se îndeplinesc de notarii publici **pentru care legea prevede taxe de timbru în sumă fixă**, se aplică timbru judiciar de 500 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul actelor notariale care au ca **obiect o valoare** mai mare de 1.000.000 lei, se aplică timbrul judiciar de 5.000 lei, iar pentru cele ce depăşesc 10.000.000 lei se aplică timbrul judiciar de 10.000 lei.

Rezultă deci că în activitatea notarială **nu se aplică timbrul judiciar în valoare de 1.000 lei.**

6.4. Timbrul judiciar pentru alte acte şi servicii

Pentru alte acte şi servicii decât cererile în justiţie şi actele notariale, timbrul judiciar se aplică în două situaţii, astfel:

a) cererile de **acordare a cetăţeniei sau de renunţare** la cetăţenie se timbrează cu timbru judiciar de 5.000 lei;

b) supralegalizarea de semnături la Ministerul Justiţiei se timbrează cu timbru judiciar de 500 lei pentru fiecare exemplar şi semnătură.

6.5. Emisiunea şi vânzarea timbrului

Ministerul Justiţiei răspunde de realizarea emisiunilor şi de circulaţia timbrului judiciar, precum şi pentru gestionarea fondurilor obţinute din vânzarea timbrului.

Vânzarea timbrului judiciar se face de către instituţiile şi notarii publici care aplică timbrul sau prin unităţi autorizate să vândă timbre fiscale, pe bază de convenţie, cu un comision de până la 5% din valoarea acestuia.

6.6. Regimul juridic al veniturilor

Sumele încasate din vânzarea timbrului judiciar constituie **venituri ale bugetului de stat** şi se cuprind distinct în bugetul de venituri şi cheltuieli al Ministerului Justiţiei.

Disponibilităţile de la finele anului, prin derogare de la prevederile Legii privind finanţele publice[1], se **reportează** în anul următor pentru a fi cheltuite cu aceeaşi destinaţie.

Veniturile încasate din vânzarea timbrului judiciar sunt **destinate** pentru buna funcţionare a judecătoriilor, tribunalelor, curţilor de apel, Curţii Supreme de Justiţie, precum şi pentru administrarea justiţiei prin organul de specialitate al administraţiei publice centrale, pentru achiziţionarea de publicaţii şi lucrări de specialitate din ţară şi din străinătate, de sisteme

1. M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

moderne de informatizare, precum şi pentru acordarea de simulente pentru magistraţi, asimilaţi acestora şi personalul auxiliar.

6.7. Interdicţii şi sancţiuni

Se prevede **interdicţia** de primire şi înregistrare a cererilor pentru care se datorează timbru judiciar, dacă nu sunt timbrate corespunzător.

În cazul nerespectării interdicţiei, se procedează conform prevederilor legale referitoare la taxa de timbru. Astfel, **actul devine nul**[1] dacă nu este timbrat corespunzător, atât cu taxa de timbru cât şi cu timbrul judiciar prevăzut de lege.

7. TAXELE VAMALE

Rolul, subiecţii şi cotele de impunere, modul de determinare a cuantumului sumei datorate, calcularea, plata şi termenele de prescripţie extinctivă a dreptului la taxare privind taxele vamale au fost tratate în Capitolul V, astfel că nu vom face o nouă examinare a acestei obligaţii fiscale.

Secţiunea a II-a
Impozitarea nerezidenţilor şi a întreprinderilor străine

1. ASPECTE GENERALE

Schimburile de mărfuri, servicii şi capitaluri, precum şi cooperarea economică internaţională s-au intensificat într-un ritm fără precedent. În epoca noastră, **promovarea şi lărgirea cooperării internaţionale** se impun ca o necesitate a progresului fiecărei ţări în parte, a dezvoltării civilizaţiei în general, ca o condiţie esenţială a unui climat de încredere şi prietenie între popoare. De aceea şi ţara noastră consideră că lărgirea şi diversificarea schimburilor economice şi cooperarea economică în producţie cu alte state, participarea activă la diviziunea internaţională a muncii reprezintă o latură inseparabilă a tranziţiei spre economia de piaţă.

---

1. Paragraful 9 din Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 1711/1960 (publicate în broşură în 1968), emise în aplicarea Decretului Consiliului de Stat nr. 199/1955, în B.Of. nr. 14 din 5 iunie 1955.

Scanned with OKEN Scanner

2. IMPOZITAREA NEREZIDENŢILOR

2.1. Definirea nerezidenţilor

Dezvoltarea relaţiilor economice, tehnico-ştiinţifice şi culturale cu alte ţări, a impus reglementarea corespunzătoare a veniturilor realizate în ţara noastră de persoane nerezidente.

Sunt considerate **nerezidente** persoanele juridice străine sau orice persoană fizică care este domiciliată în, sau are un domiciliu stabil în străinătate sau care se află prezentă în România pentru o perioadă sau perioade ce nu depăşesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârşind în anul calendaristic vizat. Această definire legală[1] a persoanelor nerezidente asigură o determinare precisă a subiectului impunerii, înlăturând interpretările, uneori foarte diverse, ce se atribuie noţiunii.

2.2. Regimul fiscal general aplicabil nerezidenţilor

Reglementările fiscale române prevăd impunerea veniturilor sau bunurilor fără a face deosebire dacă subiectul impunerii este român sau străin, aplicându-se **principiul nediscriminării,** care reprezintă o trăsătură esenţială a legislaţiei române. Ca atare, veniturile obţinute din surse româneşti de către nerezidenţi se impun potrivit legii române, în principiu în aceleaşi condiţii ca şi pentru rezidenţii români. Astfel, impozitul pe salarii şi alte drepturi salariale, taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul pe profit, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport, taxele vamale etc. se aplică nerezidenţilor potrivit reglementărilor legale din România, adică conform dispoziţiilor legale care guvernează fiecare obligaţie fiscală în parte.

De la data de **1 ianuarie 1974** s-a instituit **impunerea distinctă a unor venituri** specifice realizate în România de persoanele fizice şi juridice nerezidente[2]. Orice alte venituri decât cele la care se referă această impunere separată, rămân supuse impunerii potrivit normelor legale care reglementează impozitarea veniturilor respective (ex.: impozitul pe salarii,

---

1. Art. 1 din Decretul nr. 276/1973 pentru reglementarea impunerii unor venituri realizate de persoanele fizice şi juridice nerezidente, în B.Of. nr. 70 din 16 mai 1973, modificat prin Decretul nr. 125/1977 şi Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994.
2. Decretul nr. 276/1973, modificat prin Decretul nr. 125/1977.

Scanned with OKEN Scanner

taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul pe clădiri etc.).

2.3. Regimul fiscal special aplicabil unor venitui realizate de nerezidenţi

Unele venituri obţinute din România de orice persoane fizice sau juridice nerezidente, din operaţiuni efectuate cu agenţi economici români, sunt supuse unui **impozit proporţional,** prevăzut de Decretul nr. 276/1973.

Aplicarea impozitului are loc atât pentru veniturile încasate în România cât şi pentru cele încasate în străinătate, din surse provenind din România.

Pentru veniturile la care se referă Decretul Consiliului de Stat nr. 276/1973, nu se aplică impozitul pe profit. În acest sens, Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit (art. 12 alin. 8) prevede că "Persoanele juridice străine care nu desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România şi persoanele fizice străine plătesc pentru veniturile brute realizate în România **impozit prin reţinere la sursă**, conform legislaţiei în vigoare."[1] Norma de trimitere de mai sus se referă la Decretul nr. 276/1973. În acest fel se evită **dubla impunere internă** a veniturilor ce sunt supuse regimului fiscal prevăzut de Decretul nr. 276/1973.

Categoriile de venituri şi **cota de impunere** sunt următoarele:

a) 15% în cazul **dobânzilor la credite comerciale,** precum şi al comisioanelor la tranzacţiile comerciale;

b) 15% în cazul veniturilor din:

- **lucrări de asistenţă tehnică**, şcolarizarea personalului, controlul calitativ sau cantitativ al mărfurilor, expertize, consultaţii ştiinţifice sau tehnice, medicale şi alte prestări de servicii;
- **transporturi aeriene şi navale**. Impozitul se percepe numai de la beneficiarii de venit care au sediul sau domiciliul în statele care impun veniturile similare obţinute din acele state de către întreprinderile de transport române. Veniturile realizate în România de beneficiarii care au sediul sau domiciliul în statele care aplică întreprinderilor române de transport o cotă de impozit mai redusă de 15%, se vor impune cu cote de impozit la nivelul celor percepute de acele state;

c) 20% în cazul sumelor **plătite pentru cesionarea sau exploatarea brevetelor de invenţie**, a licenţelor, a mărcilor de fabrică, patentelor, pentru know-how şi alte asemenea drepturi;

d) 25% în cazul sumelor plătite pentru **activităţi artistice** sau

---

1. M.Of. nr. 246 din 31 august 1994.

Scanned with OKEN Scanner

distractive, altele decât cele ce au caracter de salarii.

Cotele de impozit de 15, 20 şi 25% **se aplică la plăţile efectiv făcute** către persoanele fizice sau juridice nerezidente şi nu la venitul impozabil care ar rezulta prin deducerea din venituri a cheltuielilor efectuate pentru realizarea acestuia.

Impunerea veniturilor se face de către persoanele române plătitoare, la fiecare plată în parte. Sumele reţinute constituie **impozit definitiv** şi se varsă până la data de 15 al lunii următoare aceleia în care s-a făcut plata veniturilor.

Scutiri şi reduceri de impozit pentru unele categorii de venituri sau de la caz la caz, pot fi aprobate prin hotărâre a guvernului. Este de reţinut că în cazul ţărilor cu care avem încheiate convenţii pentru evitarea dublei impuneri, înlesnirea ce se propune nu favorizează pe partenerul extern, ci fiscul din ţara de rezidenţă a acestuia.

Regimul fiscal prezentat mai sus, prevăzut de Decretul nr. 276/1973, **se completează** cu prevederile din legea care reglementează materia impozitului pe veniturile populaţiei. În acest fel s-a creat baza legală pentru rezolvarea problemelor de natură procedurală legate de: stabilirea impozitului, termenele de prescripţie, răspunderea juridică şi sancţiunile aplicabile etc. potrivit Decretului nr. 153/1954, cu modificările ulterioare.

În situaţiile în care există încheiate **convenţii pentru evitarea dublei impuneri**[1] sau alte acorduri internaţionale, la care este parte România se aplică, cu privire la impozitul pe venit, prevederile din acele convenţii sau acorduri. Ca atare, spre exemplu, în cazul Germaniei[2] se aplică convenţia de evitare a dublei impuneri încheiată cu această ţară în 1974.

3. IMPOZITAREA ÎNTREPRINDERILOR STRĂINE

3.1. Întreprinderile străine

În scopul încurajării extinderii şi diversificării relaţiilor economice şi financiare cu alte state, legea română prevede că persoanele fizice şi juridice străine pot obţine regimul juridic aplicabil rezidenţilor în ce priveşte impozitarea veniturilor realizate din efectuarea unor anumite activităţi pe teritoriul României.

---

1. A se vedea I. Condor, *Despre evitarea dublei impuneri internaţionale,* în "Revista română de drept", 1979, nr. 6, p. 10-18.
2. A se vedea E. Weber, *Uberblik uber das detsche-rumanische Doppelbesteuerungsabkommen,* IWB, Herne/Berlin, nr. 12 vom. 26.06.1975.

Scanned with OKEN Scanner

În condiţiile legislaţiei adoptate după Revoluţia din Decembrie 1989, există **două tipuri** principale de activităţi comerciale care pot fi efectuate de investitorii străini, reglementate - în general - prin două acte normative distincte. Ne referim la:

a) Decretul - lege nr. 122/1990 privind autorizarea şi funcţionarea în România a reprezentanţelor societăţilor comerciale şi organizaţiilor economice străine[1], pe de o parte şi

b) Legea nr. 35/1991 privind investiţiile străine, pe de altă parte.[2]

Vom trata separat impozitarea reprezentanţelor comerciale străine şi investiţiile străine directe.

3.2. Regimul fiscal al reprezentanţelor comerciale[3]

3.2.1. Cadrul organizatoric. Subiecţii impunerii. Potrivit Decretului - lege nr. 122/1990[4], societăţile comerciale şi organizaţiile economice străine pot avea reprezentanţă în ţara noastră. De asemenea, societăţile şi organizaţiile menţionate pot fi reprezentate în România, pe bază de contract, şi de către birourile româneşti specializate, inclusiv cele private.

Constituie **subiecţi ai impunerii** reprezentanţele firmelor comerciale şi ale organizaţiilor economice străine autorizate să funcţioneze în România.

3.2.2. Impozitul pe venit. Impunerea reprezentanţelor se face potrivit normelor generale în materia impozitului pe veniturile populaţiei[5], aplicându-se cotele de impozit stabilite pentru veniturile realizate din exercitarea activităţilor pe cont propriu[6].

Venitul impozabil se stabileşte diferit, în funcţie de condiţiile în care reprezentanţele îşi desfăşoară activitatea.

Pentru reprezentanţele care realizează **venituri din comisioane** de la firmele reprezentate sau de la diverse persoane pentru serviciile efectuate, venitul impozabil se determină prin scăderea din venitul total a cheltuielilor necesitate de funcţionarea acestora, cum sunt: salariile, contribuţiile pentru asigurări sociale, chiriile, telex, telefon etc. dovedite cu acte

---

1. M.Of. nr. 54 din 25 aprilie 1990.
2. Republicată în M.Of. nr. 185 din 2 august 1993, modificată prin O.G. nr. 70/1994 şi Legea nr. 71/1994.
3. Hotărârea Guvernului nr. 1222/1990 privind regimul impozitelor şi taxelor aplicabile reprezentanţelor din România ale societăţilor comerciale sau organizaţiilor economice străine, în M.Of. nr. 133 bis din 26 noiembrie 1990, modificată prin Hotărârea Guvernului nr. 466/1991. A se vedea, I.Gliga, *Drept financiar public*, Editura ALL, Bucureeşti, 1994, p. 204-205.
4. M.Of. nr. 54 din 25 aprilie 1990.
5. Decretul nr. 153/1954, cu modificările ulterioare.
6. A se vedea Secţiunea I, paragraful 2.3 şi 2.4.

Scanned with OKEN Scanner

justificative.

Dacă venitul impozabil, astfel determinat, este mai mic decât **norma de venit** stabilită de Ministerul Finanţelor în raport cu felul de reprezentanţă (respectiv cu numărul salariaţilor acestora), care constituie un **venit minim impozabil**,[1] impozitul se calculează în funcţie de **venitul normat**, după cum urmează:

Tipul de reprezentanţă	Norma anuală de venit (în lei)
A (care folosesc 1-2 persoane)	200.000
B (care folosesc 3-5 persoane)	411.000
C (care folosesc 6-8 persoane)	785.000
D (care folosesc peste 8 persoane)	1.600.000

Trebuie observat că în numărul persoanelor pe baza căruia se stabileşte tipul de reprezentanţă, **nu se cuprind:** secretară, dactilografă, şofer, stenodactilografă, telexist, curier, muncitor calificat, femeie de serviciu.

Cotele de impunere ce se aplică asupra venitului impozabil, în vederea stabilirii impozitului sunt **progresive, pe tranşe de venit**, după cum urmează:

Venitul anual - lei -	Impozit anual - lei -		
Până la 50.000	Scutit		
50.001 - 51.200	10%	pentru ceea ce depăşeşte	50.000
51.201 - 53.000	120 lei + 15%	pentru ceea ce depăşeşte	51.200
53.001 - 55.000	390 lei + 20%	pentru ceea ce depăşeşte	53.000
55.001 - 58.000	790 lei + 25%	pentru ceea ce depăşeşte	55.000
58.001 - 65.000	.540 lei + 30%	pentru ceea ce depăşeşte	58.000
65.001 - 80.000	3.640 lei + 35%	pentru ceea ce depăşeşte	65.000
80.001 - 100.000	8.890 lei + 40%	pentru ceea ce depăşeşte	80.000
100.001 - 130.000	16.890 lei + 42%	pentru ceea ce depăşeşte	100.000
130.001 - 145.000	29.490 lei + 44%	pentru ceea ce depăşeşte	130.000
145.001 - 160.000	36.090 lei + 46%	pentru ceea ce depăşeşte	145.000

1. A se vedea I. Condor, *Taxation of reprezentative offices changed*, în "Tax News Service", Amsterdam, nr. 8/1991, p. 151.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul anual - lei -	Impozitul anual - lei -	
160.001 - 175.000	2.990 lei + 48%	pentru ceea ce depăşeşte 160.000
175.001 - 190.000	50.190 lei + 50%	pentru ceea ce depăşeşte 175.000
190.001 - 205.000	57.690 lei + 52%	pentru ceea ce depăşeşte 190.000
205.001 - 220.000	65.490 lei + 54%	pentru ceea ce depăşeşte 205.000
220.001 - 235.000	73.590 lei + 56%	pentru ceea ce depăşeşte 220.000
235.001 - 250.000	81.990 lei + 58%	pentru ceea ce depăşeşte 235.000
250.001 - 265.000	90.690 lei + 60%	pentru ceea ce depăşeşte 250.000
265.001 - 280.000	99.690 lei + 62%	pentru ceea ce depăşeşte 265.000
280.001 - 295.000	108.990 lei + 64%	pentru ceea ce depăşeşte 280.000
295.001 - 310.000	118.590 lei + 66%	pentru ceea ce depăşeşte 295.000
310.001 - 325.000	128.490 lei + 68%	pentru ceea ce depăşeşte 310.000
325.001 - 340.000	138.690 lei + 70%	pentru ceea ce depăşeşte 325.000
340.001 - 355.000	149.190 lei + 72%	pentru ceea ce depăşeşte 340.000
355.001 - 370.000	159.990 lei + 74%	pentru ceea ce depăşeşte 355.000
370.001 - 385.000	171.090 lei + 76%	pentru ceea ce depăşeşte 370.000
385.001 - 400.000	182.490 lei + 78%	pentru ceea ce depăşeşte 385.000
400.001 - 415.000	194.190 lei + 80%	pentru ceea ce depăşeşte 400.000
415.001 - 420.000	206.190 lei + 82%	pentru ceea ce depăşeşte 415.000
Peste 420.000	50%	din venitul impozabil

Metoda de calcul şi de plată. În primul an de activitate, impozitul se stabileşte **provizoriu**. În luna ianuarie a anului următor şi al încetării activităţii, impozitul **se definitivează** în funcţie de venitul efectiv realizat sau de norma anuală de venit corespunzătoare tipului de reprezentanţă.

Impozitul datorat de reprezentanţe **se plăteşte** în 4 rate egale, la sfârşitul lunilor februarie, aprilie, iunie şi octombrie.

Pentru depăşirea termenelor de plată se datorează **majorări de întârziere** calculate pentru fiecare zi de întârziere, la sumele neachitate în termen[1].

3.2.3. Impozitul pe salarii. Reprezentanţa comercială are obligaţia de a calcula, reţine şi vărsa la bugetul de stat, în cuantumul legal şi la termenele stabilite, impozitul pe salariile personalului format din cetăţeni străini şi cetăţeni români, conform prevederilor Legii nr. 32/1991[2].

3.2.4. Contribuţia pentru asigurările sociale. Societăţile co-

1. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, în M.Of. nr. 202 din 30 august 1995.
2. A se vedea Secţiunea I, paragraful 2.2.

Scanned with OKEN Scanner

merciale sau organizaţiile economice străine datorează pentru reprezentanţele lor şi contribuţia pentru asigurările sociale pentru salariaţii acestora cetăţeni români sau străini, în cotă de 25%, calculată asupra câştigului brut realizat de către aceştia[1].

3.2.5. Alte impozite şi taxe. Sunt aplicabile reprezentanţelor firmelor străine **impozitele şi taxele locale**[2], cum sunt, spre exemplu: impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru eliberarea de autorizaţii de construcţii etc. şi alte impozite şi taxe în măsura în care, prin convenţii internaţionale sau alte acorduri între state la care ţara noastră este parte ori pe bază de reciprocitate, nu s-a stabilit altfel.

3.3. Impunerea investitorilor străini

3.3.1. Reglementări generale. Investitorii străini au dreptul să facă investiţii cu respectarea prevederilor legale române stabilite în acest sens[3].

Aşa cum s-a mai arătat, potrivit dreptului fiscal român, ca regulă, impozitarea veniturilor şi a averii se face fără deosebire între subiecţii impunerii români sau străini, aplicându-se **principiul nediscriminării,** care acţionează ca o trăsătură fundamentală a politicii fiscale române.

În consecinţă, veniturile obţinute din surse româneşti de către investitorii străini sunt, în principiu, obiect al impunerii în aceleaşi condiţii ca pentru persoane juridice sau fizice române. Această regulă se aplică, spre exemplu, pentru următoarele impozite şi taxe:

- impozitul pe profit (cu unele particularităţi ce se vor arăta mai jos);
- taxa pe valoarea adăugată;
- accizele;
- impozitul pe dividende;
- impozitul pe salarii, plătit în calitate de plătitor şi nu subiect al impunerii;
- impozite şi taxe locale, cum sunt: impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport, alte impozite şi taxe locale;
- taxe pentru transferul dreptului de proprietate mobiliară sau imo

---

1. Hotărârea Guvernului nr. 1222/1990.
2. Legea nr. 27/1994, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.
3. Legea nr. 35/1991 privind investiţiile străine, republicată în M.Of. nr. 185 din 2 august 1993, modificată prin O.G. nr. 70/1994 şi Legea nr. 71/1994. A se vedea: D. Ciobanu, *Noul regim al investiţiilor străine în România,* în revista "Dreptul" nr. 3/1994, p. 16-26

Scanned with OKEN Scanner

biliară;

- taxe de timbru;
- taxe vamale. Unele particularităţi vor fi menţionate în cele ce urmează;
- taxe consulare.

3.3.2. Impozitul pe profit. Persoanele juridice străine care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România, pentru profitul aferent acestui sediu permanent, precum şi persoanele juridice şi fizice stăine care desfăşoară activităţi în România ca partener într-o asociere ce nu dă naştere unei persoane juridice, pentru toate veniturile rezultate din activitatea desfăşurată în România datorează impozit pe profit, în condiţiile prevăzute de Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994. Ca atare, persoanele juridice şi fizice străine menţionate mai sus sunt subiecte ale impozitului pe profit[1].

Persoanele juridice care s-au înregistrat la Registrul comerţului înainte de 1 ianuarie 1995 şi pentru care perioada de scutire nu a expirat, beneficiază de **exceptarea de la plata impozitului** pe profit de la 2 la 5 ani de la data începerii activităţii, potrivit prevederilor Legii nr. 12/1991 şi Legii nr. 35/1991. Scutirea operează până la expirarea perioadei legale, cu condiţia de a activa şi a realiza în continuare venituri, încă o perioadă egală cu perioada de scutire[2].

3.3.3. Facilităţi privind taxele vamale. Legea privind regimul investiţiilor străine prevede două înlesniri speciale în privinţa taxelor vamale şi anume:

a) o scutire de la plata de taxe vamale acordată pentru toate maşinile, utilajele, instalaţiile, echipamentele, mijloacele de transport şi orice alte bunuri din import, necesare investiţiei constituite ca aport în natură sau achiziţionate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori la majorarea acestuia[3];

b) de asemenea sunt scutite de taxe vamale materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb şi componentele importate,

---

1. A se vedea Capitolul V, Secţiunea I; I. Condor, *Taxation and Investment in România,* în "Guides to European Taxation Vol. V, Taxation and Investment in Central and East European Countries:", editor I.B.F.D. Amsterdam,1993,p. 4 - 48.
2. Art. 31 din O.G. nr. 70/1994, în M.Of. nr. 246 din 31 august 1994. A se vedea, I. Condor, *Impozitarea profitului,* în revista "Impozite şi taxe", editată dse "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 1-2/1996, p. 10 şi urm.
3. Bunurile respective şi altele importate de investitorii străini sunt scutite şi de *taxa pe valoarea adăugală*, conform Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992, republicată în 1995. A se vedea Capitolul V, Secţiunea a II-a.

Scanned with OKEN Scanner

necesare şi folosite efectiv în producţia proprie pe o perioadă de 2 ani, calculată de la data punerii în funcţiune a obiectivului sau, după caz, de la data începerii activităţii, în raport cu forma juridică a investiţiei străine.

3.4. Facilităţi suplimentare

Potrivit art. 17 din Legea nr. 35/1991, pentru investiţiile din domeniile de interes deosebit pentru economia naţională, la propunerea guvernului, prin lege se pot acorda facilităţi suplimentare.

A) În acest sens, pentru atragerea de capital străin **în activităţile de explorare şi exploatare a zăcămintelor de petrol şi gaze,** inclusiv cele care au drept scop mărirea factorului de recuperare din zăcăminte, a fost adoptată Legea nr. 66/1992[1]. Această lege prevede mai multe facilităţi suplimentare, dintre care menţionăm următoarele:

a) cu privire la impozitul pe profit:

- efectuarea plăţii impozitului pe profit de către partea contractantă română în numele investitorului străin şi eliberarea, anual, de către organele fiscale române, a unui certificat privind efectuarea acestei plăţi; sumele astfel plătite sunt considerate venituri pentru investitorul străin şi cheltuieli pentru partea contractantă română, care le va acoperi dintr-o cotă suplimentară din producţia obţinută, negociată corespunzător acordării acestei facilităţi; sau

- plata impoziutlui pe profit la nivelul cotelor de impozit prevăzute de legea în vigoare la data încheiereii contractului (deci cota "îngheţată");

b) cu privire la taxele vamale:

- scutirea de plata taxelor vamale a importurilor efectuate de investitorul străin sau de subcontractanţii acestuia, de bunuri necesare pentru executarea lucrărilor de explorare, exploatare ori mărire a gradului final de recuperare a zăcămintelor de petrol şi gaze;

- scutirea de taxe vamale a importului de bunuri de uz gospodăresc şi personal, necesare personalului străin al investitorului, al companiilor afiliate şi al subcontractanţilor străini ai acestuia; bunuri care sunt scutite de taxe vamale de import, se nominalizează în anexe la contract;

- scutirea de taxe vamale a exportului cotelor de petrol şi gaze cuvenite investitorului străin din împărţirea producţiei, precum şi a exportului bunurilor importate de acesta şi personalul său străin, în condiţiile

1. M.Of. nr. 166 din 17 iulie 1992. A se vedea: O. Botez, *Sistemul de facilităţi fiscale şi vamale în favoarea investitorilor străini în România,* în revista "Finanţe, Credit, Contabilitate", nr. 1/1995, p. 5 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

menţionate mai sus;

c) scutirea investitorului străin şi a companiilor afiliate acestuia, precum şi personalului străin **şi de plata oricăror impozite şi taxe, altele decât cele prevăzute în anexa la Legea nr. 66/1992,** pentru activităţi legate nemijlocit de obiectul contractului;

d) unele facilităţi valutare privind transferul în străinătate al veniturilor realizate din vânzarea de petrol şi gaze, care provin din cota sa;

e) aplicarea legilor fiscale în vigoare la data încheierii contractului pe toată durata executării acestuia.

Facilităţile se acordă investitorilor străini stabilindu-se, pentru fiecare contract în parte, pe întreaga durată a contractului, ce nu poate fi mai mare de 30 de ani. Aceste contracte intră în vigoare la data aprobării lor de către Guvern.

B) De asemenea, pentru **atragerea de investitori străini în industrie** au fost acordate unele facilităţi suplimentare prevăzute în Legea nr. 71/1994[1]. Astfel, societăţile comerciale care se înfiinţează în domeniul industriei, cu participare de capital străin, la care aportul subscris de investitorul străin este vărsat în sumă de minimum 50 milioane dolari S.U.A. în contul societăţii comerciale deschis la o bancă, persoană juridică română şi care realizează, în termenul şi potrivit prevederilor din contractul de societate, producţia cu un grad valoric de integrare în România de minimum 60% şi un export de minimum 50% din valoarea producţiei anuale, beneficiază de următoarele **facilităţi:**

a) scutirea de plata taxelor vamale, pe o perioadă de 7 ani începând să curgă de la data înmatriculării societăţii comerciale, **a maşinilor, utilajelor, instalaţiilor,** echipamentelor din import necesare investiţiei, subscrise **ca aport în natură** sau plătite din surse proprii, atrase sau împrumutate;

b) scutirea de plata taxelor vamale, pe o perioadă de 7 ani calculată de la data înmatriculării societăţii comerciale, **a materiilor prime, materialelor** consumabile, pieselor de schimb şi componentelor importate **pentru producţia proprie** a societăţii, plătite din surse proprii, atrase sau împrumutate;

c) scutirea de plata impozitului pe profit pentru o perioadă de 5 ani de la data obţinerii de profit, dar nu mai mult de 7 ani de la data începerii activităţii productive.

Pentru a evita sustragerea de la impozitarea societăţii comerciale, legea prevede că, în cazul în care, într-o perioadă de 14 ani cal-

---

1. M.Of. nr. 189 din 22 iulie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

culată de la data înmatriculării, **societatea comercială îşi reduce capitalul social** astfel încât participarea investitorului străin coboară sub minimul de 50 milioane dolari S.U.A. **sau se dizolvă voluntar**, ea va fi obligată la **plata tuturor impozitelor şi taxelor** ce i s-ar fi aplicat pe întreaga perioadă de funcţionare, în lipsa facilităţilor de care a beneficiat, inclusiv a celor de care a fost dispensată în perioada de scutire.

3.5. Concluzie

Legislaţia română prevede, duopă părerea mea, o sarcină fiscală nu suficient de stimulativă pentru nerezidenţi şi pentru întreprinderile străine. Ţinând seama de nevoia urgentă de finanţare străină şi de tehnologie avansată pentru accelerarea dezvoltării economiei româneşti şi îndeplinirea într-o perioadă cât mai scurtă a performanţelor necesare primirii ca membru în Uniunea Europeană, **de lege ferenda** susţinem modificarea legislaţiei fiscale în sensul acordării unor facilităţi mai largi pentru investiţiile în domeniul producţiei industriale şi agricole.

Secţiunea a III-a
Convenţii fiscale internaţionale

1. FENOMENUL DE DUBLĂ IMPUNERE INTERNAŢIONALĂ

Activitatea de comerţ şi cooperare economică internaţională se realizează prin acte juridice de forme variate, care însă au o caracteristică comună şi anume, aceea că depăşesc sistemul de drept naţional sau intern, atrăgând **vocaţia altor sisteme de drept.** Raporturile juridice de comerţ exterior sunt supuse invariabil unor legi naţionale, ca şi cum ar fi vorba de raporturi de drept intern. **Diferenţa dintre sistemele legislative** ale statelor creează multe dificultăţi în asigurarea certitudinii juridice a relaţiilor comerciale internaţionale[1].

Ne propunem să cercetăm această **diferenţă legislativă** sub aspectul dreptului fiscal, mai exact al mijloacelor adecvate pentru evitarea unor **obstacole fiscale** de natură a stânjeni normala desfăşurare a relaţiilor

1. A se vedea T. R. Popescu, *Dreptul comerţului internaţional. Tratat.* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1976, p. 12 - 13.

Scanned with OKEN Scanner

economice internaţionale, pentru a se asigura cointeresarea reciprocă a partenerilor şi promovarea schimburilor internaţionale.

Veniturile obţinute în cadrul cooperării economice internaţionale din activităţi productive, comerciale, de intermediere, a celor din dividende cuvenite pentru participarea la capitalul societăţilor, din dobânzi, redevenţe pentru utilizarea sau concesionarea folosirii brevetelor de invenţie, mărcilor de fabrică şi a altor drepturi de proprietate industrială, a drepturilor de autor pentru creaţii literar - artistice etc., sunt supuse impunerii atât în ţara de sursă a acestora, cât şi în statul de reşedinţă a beneficiarilor de venit, în conformitate cu legislaţia fiscală a fiecărei ţări în parte. Are loc deci un fenomen de dublă impunere a aceluiaşi venit realizat de contribuabilul respectiv.

În general, fenomenul de dublă impunere internaţională **poate fi definit** ca o impunere la impozite comparabile în două sau mai multe state a veniturilor sau elementelor de avere ale aceluiaşi contribuabil, pentru o perioadă de timp limitată[1].

În literatura juridică fiscală internaţională,[2] fenomenul de dublă impunere este supus unei analize atente, fiind definit în mod diferit.

B. Spitz[3], spre exemplu, consideră că dubla (sau multipla) impunere internaţională se produce atunci când autorităţile fiscale a două sau mai multe state încasează concomitent impozite având aceeaşi bază sau aceeaşi incidenţă, în asemenea mod încât o persoană suportă o obligaţie fiscală mai grea decât dacă ar fi fost supusă unei singure autorităţi fiscale. Se utilizează frecvent distincţia între **dubla impunere economică şi dubla impunere juridică**[4], ca forme de manifestare a dublei impuneri.

La originea fenomenului de dublă impunere se află acţiunea a două sau mai multe **suveranităţi fiscale** sau concurenţa între două sau mai multe **competenţe fiscale**. Analiza noastră se mărgineşte numai la dubla impozitare internaţională, care comportă un element de extraneitate. Pe plan naţional (intern), un fenomen asemănător se poate produce între două sau mai multe autorităţi fiscale din acelaşi stat, caz în care este vorba despre un **fenomen de dublă impunere sau multiplă impunere internă.**

---

1. A se vedea I. Condor, *Despre evitarea dublei impozitări internaţionale,* în Revista română de drept", nr. 6/1979, p. 10 şi urm.
2. A se vedea, Ph. Baker, *Double Taxation Agreements and International Tax Law,* Sweet and Maxwell, London, 1991, p. 5 şi urm.
3. *International Tax Planning* (Sistemul de impozitare internaţională), London-Butterworths, 1972, p. 24.
4. A se vedea M. Hanzekavic, *Caiete de drept fiscal internaţionale,* Editura Academiei României, 1956, p. 46-49; C. Leicu, *Eliminarea dublei impuneri în relaţiile financiar - comerciale,* Lumina Lex, Bucureşti, 1995, p. 11-12 şi autorii citaţi.

Scanned with OKEN Scanner

În legătură cu **suveranitatea fiscală,** G. Tixier şi J. Kerogues[1] arată că o entitate teritorială determinată, beneficiind sau nu de suveranitate politică, este considerată a se bucura de suveranitate fiscală în măsura în care ea dispune de un sistem fiscal cu anumite caracteristici.

2. NECESITATEA EVITĂRII DUBLEI IMPUNERI PENTRU DEZVOLTAREA RELAŢIILOR ECONOMICE INTERNAŢIONALE

Diversitatea sistemelor fiscale naţionale, particularităţile politicilor fiscale, precum şi folosirea impozitelor şi taxelor ca pârghii de **stimulare sau limitare a unor activităţi economice,** au determinat apariţia dublei impozitări internaţionale, ale cărei **efecte nu pot fi decât negative.**

Dubla sau multipla impozitare internaţională afectează, în ultimă instanţă, însăşi eficienţa exportului şi competivitatea externă a mărfurilor, întrucât sarcina fiscală este mai mare decât dacă venitul sau averea ar fi supuse numai legislaţiei fiscale dintr-o singură ţară. În acest fel, dubla impunere intenaţională devine un **obstacol** important care stânjeneşte dezvoltarea comerţului exterior şi cooperarea economică, tehnico-ştiinţifică şi culturală internaţională, dacă nu se creează **instrumente juridice** prin care statele interesate să se oblige reciproc la măsuri corespunzătoare pentru înlăturarea sau micşorarea efectelor dăunătoare ale fenomenului.

Rezultă deci că eliminarea dublei impuneri internaţionale reprezintă o **necesitate,** spre a asigura dezvoltarea în continuare a relaţiilor economice internaţionale. Este important să se clarifice, să se armonizeze şi să se garanteze situaţia fiscală a contribuabililor (persoane juridice sau fizice) care sunt angajaţi în activităţi comerciale, industriale sau financiare în alte ţări, prin aplicarea de soluţii comune la cazuri identice de dublă impozitare[2].

Combaterea fenomenului de dublă impunere internaţională a devenit o necesitate urgentă şi pentru România, mai ales după Revoluţia din decembrie 1989, fiind o condiţie importantă în extinderea relaţiilor comerciale şi cooperării economice, tehnico-ştiinţifice şi culturale internaţionale.

1. *Droit fiscal international. Pratique francaise* (Drept fiscal internaţional. Practică franceză), Paris, 1974. În acelaşi sens: K. Vogel, *Double taxation conventions,* Kluwer Law and Taxation Publishers Deventer Boston, 1994, p. 2 - 6 ; I. Văcărel, *op. cit.* p. 46 - 47; *International Tax Glossary,* I.B.D.F. Amsterdam, 1992, p. 80 - 81.
2. A se vedea I. Mezmeriks, *Penzugyi Jog a szocialista gazdalkodasban es a nemzatkozi kapcsolatokban* (Dreptul financiar în economia socialistă şi în relaţiile internaţionale), Budapesta, 1977, p. 532.

Scanned with OKEN Scanner

În acest scop sunt utilizate unele **instrumente juridice interne (unilaterale)** împotriva dublei impuneri internaţionale şi **instrumente juridice internaţionale**[1] constând, în principal, în convenţii pentru evitarea dublei impuneri, precum şi în unele prevederi de natură fiscală incluse în acorduri internaţionale având ca obiect transporturi (aeriene, navale, rutiere) internaţionale, acorduri comerciale şi de plăţi etc. Vom trata sumar ambele categorii de instrumente juridice (interne şi internaţionale), dar în ce priveşte cele internaţionale ne vom mărgini la convenţiile pentru evitarea dublei impuneri.

3. DEGREVAREA UNILATERALĂ DE DUBLA IMPUNERE INTERNAŢIONALĂ

Un instrument juridic intern de evitare sau limitare a dublei impuneri internaţionale îl reprezintă însăşi unele **prevederi ale legislaţiei fiscale**[2]. Astfel, în legislaţia fiscală din România s-au adoptat şi se aplică principiile teritorialităţii şi al cetăţeniei, în ce priveşte aşezarea impozitelor şi taxelor.

În aplicarea **criteriului teritorialităţii** (competenţa ratione loci), impozitele şi taxele se aplică asupra veniturilor obţinute şi bunurilor dobândite pe teritoriul statului român, indiferent dacă beneficiarul sau dobânditorul este cetăţean român sau străin. **Ca o excepţie** de la această regulă sunt stabilite **scutiri** pentru anumite venituri realizate de cetăţenii români şi unii cetăţeni străini. Astfel, spre exemplu, dintre veniturile cetăţenilor străini sunt exceptate de la impunere salariile corespondenţilor de presă străini primite pe teritoriul României în această calitate, dar numai cu condiţia reciprocităţii[3].

În conformitate cu **criteriul cetăţeniei** (competenţa ratione personae), impozitele şi taxele din România se aplică cetăţenilor români pentru veniturile şi bunurile obţinute atât în ţară cât şi în străinătate. Pentru veniturile şi bunurile dobândite **în străinătate**, perceperea impozitelor şi taxelor prevăzute de legislaţia din România se poate considera justificată numai dacă pentru aceleaşi venituri sau bunuri nu s-au plătit impozite sau taxe în statul pe teritoriul căruia au fost obţinute sau dobândite, ori numai pentru diferenţa eventuală dintre impozitele şi taxele plătite în străinătate

1. Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 7 şi urm.; I. Văcărel, *op. cit.*, p. 49 şi urm.
2. A se vedea, I. Văcărel, *op. cit.*, p. 49 - 50.
3. Art. 6 lit. "a" din Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii, republicată în M.Of. nr. 140 din 29 iunie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

şi cele datorate pe teritoriul statului român, dacă acestea din urmă ar fi mai mari. În privinţa unor asemenea venituri, legislaţia română prevede: **scutirea** de impozit a drepturilor băneşti de autor primite din străinătate de către cetăţenii români aflaţi în ţară; scutirea de taxe vamale a unora dintre bunurile dobândite în străinătate de cetăţenii români la întoarcerea în ţară; scutirea de taxe de timbru pentru activele succesorale aflate în străinătate, care se dobândesc de succesori din România în cazul în care aceste active se valorifică şi contravaloarea lor se aduce în ţară şi alte asemenea cazuri[1].

Prin reglementările legale ce se aplică concret pe baza acestor două principii de impunere, se asigură realizarea unor măsuri legislative unilaterale de eliminare a dublei impuneri.

4. CONVENŢII INTERNAŢIONALE PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI

4.1. Importanţa convenţiilor fiscale[2]

Măsurile unilaterale menţionate mai sus nu au corespondent de reciprocitate în legislaţia ţărilor cu care România întreţine relaţii comerciale şi de cooperare economică, deoarece **reglementările legale diferă de la un stat la altul.** Există astfel pericolul ca legislaţia română să evite dubla impunere internaţională, în timp ce legislaţia altor ţări partenere să nu conţină măsuri legale asemănătoare sau ca acestea să nu fie echivalente.

În acelaşi timp statele, în dorinţa de a stimula relaţiile economice cu anumite state, le acordă facililtăţi fiscale mai largi. Astfel de facilităţi se stabilesc prin înţelegeri directe între statele respective.

În aceste condiţii, **România a încheiat** convenţii pentru evitarea dublei impuneri asupra veniturilor şi averii cu parteneri externi din **peste 50 de ţări.** În acelaşi timp, se continuă acţiunea de încheiere de astfel de convenţii cu noi state.

---

1. A se vedea: *"Creditul fiscal"* instituit prin O.G. nr. 70/1994 (art. 15 alin. 3) în M.Of. nr. 246 din 31 august 1994; I. Condor, *Impozitarea profitului,* în revista "Impozite şi taxe", editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 1 - 2/1996, p. 21.
2. K. Vogel, *op. cit.*, p. 8 - 11; I. Văcărel, *op. cit.*, p. 50 - 58.

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Principalele trăsături ale convenţiilor pentru evitarea dublei impuneri internaţionale

4.2.1. Proiectul de convenţie - model O.E.C.D[1]. La baza încheierii convenţiilor bilaterale la care este parte contractantă România, a stat - în principal - Proiectul de convenţie - model elaborat în anul 1963 de Comitetul fiscal al Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică (modificat în anul 1977), ţinând seama că prin aplicarea lui s-a contribuit la stabilirea unor **principii unitare** în materia dreptului fiscal internaţional[2].

Convenţiile au fost însă definitivate prin adaptarea textelor Proiectului model la specificul relaţiilor dintre România şi statele partenere şi naturii economiilor acestora.

În acest context, în **convenţiile bilaterale** sunt aplicate principii uniforme, iar criteriile şi soluţiile concrete, detaliate în articole distincte, nu diferă esenţialmente. Prin aceste convenţii sunt stabilite **reguli** care prevăd modul de impozitare a diferitelor categorii de venit şi avere în statele contractante. Întrucât aceste reguli nu rezolvă în totalitate, prin ele însele, problema evitării dublei impuneri, convenţiile prevăd **metodele (procedee)** ce se folosesc în statul care, potrivit convenţiei, va rămâne îndreptăţit să impună venitul unui rezident, în vederea evitării reale a dublei impozitări.

4.2.2. Reguli stabilite prin convenţiile de evitare a dublei impuneri. În convenţiile internaţionale bilaterale încheiate de ţara noastră au fost stabilite unele reguli cuprinzând **criterii şi soluţii** pentru evitarea dublei impuneri pe venit şi avere. Dintre acestea, vom examina următoarele **reguli**[3], cu indicarea unor state partenere cu care au fost convenite:

---

1. *Draft convention for the avoidance of a double taxation with respect to taxes on income and capital,* adoptat în iulie 1958. A se vedea *Draft double taxation on income and capital* (Proiectul de convenţie tinzând la evitarea dublei impuneri pe venit şi avere), O.E.C.D. - Publications, Paris, 1963. Proiectul a fost reeditat în 1977, cu modificările ce i-au fost aduse pe parcurs, iar în urma revizuirii, O.E.C.D. a publicat în 1992 "*Tratatul Model de Eliminare a Dublei Impuneri*". Pentru detalii istorice privind încheierea de convenţii pentru evitarea dublei impuneri, a se vedea C. Leicu, *op. cit.*, p. 19-28.

2. Pentru detalii, a se vedea: Philip Baker, *Double Taxation Agreements and International Tax Law* (A Manual of the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention 1977), London Sweet and Maxwell, 1991, p. 5 şi următoarele; K. Vogel, *op. cit., Taxes Encyclopedia - 1992 text of the O.E.C.D. Model Agrement and Commentary,* London, vol. F, p. 770 şi urm.

3. A se vedea, Iulian Văcărel, *op. cit.*, p. 67 şi urm.; Ph. Baker, *op. cit.*, p. 25 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

a) dividendele plătite de către o societate rezidentă, a unuia dintre statele contractante unui rezident al celuilalt stat contractant, pot fi impuse în ambele state contractante. Cota de impozit aplicată de ţara de sursă este însă limitată, spre exemplu: 10% din venitul brut al dividendului în convenţiile cu S.U.A., Franţa, Germania, Cipru, Egipt, China, Malaezia, Norvegia, Suedia, Zambia, Belgia, Italia, Finlanda, Japonia; 10% dacă plătitorul este o societate care deţine direct cel putin 25% din capitalul societăţii plătitoare şi 15% în celelalte cazuri, în convenţiile cu Danemarca, Spania, Anglia, Olanda; 15% în convenţiile cu Austria, Canada, Iordania, Maroc, Sudan, Turcia, Suedia, Ecuador, Vietnam;

b) dobânzile la credite comerciale obţinute de către un rezident al unuia dintre statele contractante din surse din celălalt stat contractant pot fi impuse în ambele state. În ţara de sursă cota ce poate fi impusă este - în general - limitată, spre exemplu: 10% din suma dobânzilor, în convenţiile cu Danemarca, Franţa, Cipru, Japonia, Germania, Anglia, S.U.A., Finlanda, Suedia, Austria, Italia, Maroc, Olanda, Norvegia, Pakistan, Spania, Sri Lanka, Sudan, Turcia, Zambia, Tunisia, Grecia; 15% în convenţiile cu: Canada, Egipt, Malaezia;

c) redevenţele provenind dintr-un stat contractant şi plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impuse în acest celălalt stat contractant. Redevenţele pot fi impozabile în statul contractant din care provin dar numai dacă persoana care încasează sumele este beneficiarul lor efectiv. În ţara de sursă sunt stabilite anumite cote ce nu pot fi depăşite de cuantumul impozitului. Aceste cote sunt, spre exemplu: 10% din suma redevenţelor în convenţiile cu Danemarca, Costa Rica, Ecuador, Italia, Finlanda, Iugoslavia, Sri Lanka, Sudan, Turcia, Germania, Maroc, Franţa, Olanda, Norvegia, Spania, Belgia, Austria, Suedia; 10% la redevenţele culturale şi 15% la redevenţele tehnice (industriale) în convenţiile cu S.U.A. şi Japonia; 15% din suma brută a redevenţelor, în convenţiile cu Anglia, Canada, Egipt, Iordania, Zambia, Vietnam;

d) comisioanele provenind dintr-un stat contractant şi plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celălalt stat contractant. Ele pot fi impuse şi în ţara de sursă, în conformitate cu legislaţia acelei ţări, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăşi o anumită cotă din suma comisioanelor, spre exemplu: 10% în convenţiile cu Iordania, Egipt, Siria, Sudan; 5% în convenţiile cu Belgia, Cipru, Italia, India, Olanda, Spania; 3% în convenţia cu Finlanda; 4% în convenţiile cu Danemarca, Tunisia, Norvegia; 6% în convenţia cu Turcia; 12,5% în convenţia cu Anglia. În cazul convenţiilor cu Egipt şi Malaezia, comisioanele pot fi impozitate în sta-

Scanned with OKEN Scanner

tul de sursă, pe baza legislaţiei acelui stat;

e) veniturile realizate din transporturi în trafic internaţional sunt impozabile numai în statul contractant în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderii de transport. Acest principiu este aplicat în convenţiile cu Anglia, Franţa, Suedia, Italia, Belgia, Germania, Finlanda, Canada, Danemarca, Cipru, Egipt, Iordania, Malaezia, Maroc, Olanda, Norvegia, Pakistan, Spania, Sri Lanka, Turcia, Zambia;

f) durata de timp în care un şantier de construcţii sau montaj nu se impune în ţara în care îşi desfăşoară activitatea este de: 12 luni în convenţiile cu Italia, Cipru, Spania, Danemarca, Anglia, Japonia, Belgia, Germania, S.U.A., Finlanda, Suedia, Malaezia, Olanda, Norvegia, Pakistan, Sudan, Zambia; 18 luni în convenţiile cu Egipt, Maroc, China, India, Siria, Tunisia, Turcia; 24 luni în convenţia cu Iugoslavia;

g) impunerea veniturilor realizate din exercitarea unei profesii pe cont propriu se face în ţara de rezidenţă sau în statul unde are loc sediul stabil pentru veniturile atribuibile acelui sediu ori în care este prezent o anumită perioadă de timp. Spre exemplu în convenţiile cu China, Belgia, Italia, Japonia, Anglia, Gemania, S.U.A., Finlanda, Danemarca, India, Suedia, Franţa, Canada, Egipt, Ecuador, Grecia, Malaezia, Maroc, Norvegia, Sri Lanka, Pakistan, Tunisia;

h) bunurile şi veniturile din folosirea sau înstrăinarea acestora se impun, atunci când este vorba de imobile, în ţara în care sunt situate. Cu privire la bunurile **mobile**, soluţia adoptată - în general - prevede impunerea în statul în care se află bunurile făcând parte din activul unui sediu stabil sau dintr-o bază fixă pentru exercitarea unei profesii; spre exemplu, în convenţiile cu Germania, Franţa, Italia, Belgia, Austria, Finlanda, Japonia, Canada, Anglia, Cipru, Egipt, Iordania, Malaezia, Maroc, Olanda, Norvegia, Pakistan, Spania, Sudan, Turcia, S.U.A., Iugoslavia, Zambia.

4.2.3. Metode de evitare a dublei impuneri[1]. În practica convenţională internaţională internaţională, evitarea dublei impuneri se asigură prin aplicarea a două metode şi anume: metoda scutirii (exonerării) (exemption method) şi metoda creditării (imputării) (credit method).

În cadrul **metodei scutirii,** statul de rezidenţă al beneficiarului unui anumit venit nu impozitează veniturile care, potrivit prevederilor convenţiilor fiscale, sunt impuse în celălalt stat, adică în statul de sursă sau în cel în care se află averea impozabilă, un sediu permanent sau o bază fixă. Această

1. Pentru detalii, a se vedea: I. Văcărel, *op. cit.*, p. 128 şi urm.; K. Vogel, *op. cit.*, p. 955 şi urm.; C. Leicu, *op. cit.*, p. 58 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

metodă are două variante şi anume:

- metoda scutirii totale, conform căreia statul de rezidenţă a beneficiarului venitului, la determinarea venitului impozabil al unui rezident al său, nu va lua în considerare venitul impozabil al acestuia în statul de sursă şi nici venitul aferent unui sediu permanent ori unei baze fixe din celălalt stat contractant. Astfel, el va lua în calcul numai restul venitului impozabil. În acest fel, practic prin neluarea în considerare a unui anumit venit, se acordă o scutire de impozit;

- metoda scutirii progresive, ceea ce înseamnă că venitul impozabil în celălalt stat contractant (care este statul de sursă a venitului, cel în care se află sediul permanent sau baza fixă) nu se impune în statul de rezidenţă al beneficiarului acelui venit. În schimb, acest din urmă stat îşi păstrează dreptul de a lua în considerare acest venit, atunci când determină impozitul aferent restului venitului. În acelaşi mod se procedează şi în cazul impozitării averii.

Conform **metodei creditării**, statul de rezidenţă calculează impozitul datorat de un rezident al său pe baza volumului total al veniturilor acestui subiect impozabil. Aceasta înseamnă că în venitul impozabil statul de rezidenţă va include şi venitul impozabil în statul de sursă sau în statul în care se află averea producătoare de venit impozabil, ca şi venitul impozabil în statul în care se află sediul permanent sau baza fixă. El nu va lua în calcul, firește, venitul şi, respectiv, averea care nu sunt impozabile decât în celelălalt stat contractant. Metoda aceasta cunoaşte, la rândul ei, două variante:

- metoda creditării totale, potrivit căreia statul de rezidenţă deduce din impozitul aferent totalului veniturilor (averii) impozabile ale contribuabilului suma totală a impozitului plătit de acesta în celălalt stat contractant;

- metoda creditării ordinare, în baza căreia statul de rezidenţă deduce, cu titlu de impozit plătit în celălalt stat contractant, o sumă care poate să fie egală sau mai mică decât cea efectiv plătită statului de sursă.

Astfel, spre exemplu, în cazurile în care cotele de impozit practicate în cele două state contractante sunt identice şi când cotele aplicate în statul de rezidenţă sunt mai mari decât cele din statul de sursă, **creditul fiscal** acordat de acest din urmă stat este egal cu suma impozitului plătit în statul de sursă. Atunci când cotele aplicate în statul de rezidenţă sunt mai mici decât cele practicate în statul de sursă, apar diferenţe, în sensul că statul de rezidenţă reduce din impozitul datorat de contribuabilul în cauză, cu titlu de credit fiscal, o sumă mai mică decât cea a impozitului efec-

Scanned with OKEN Scanner

tiv plătit în statul de sursă, realizându-se, practic, o evitare numai parţială (limitată) a dublei impuneri.

În **convenţiile bilaterale încheiate de ţara noastră,** metoda (procedeul) cea mai frecvent folosită este aceea a **creditării obişnuite**. În acest sens, pot fi menţionate, spre exemplu, soluţiile adoptate pentru ambele părţi în convenţiile încheiate cu Canada, Cipru, Finlanda, Japonia, Italia, S.U.A., Suedia, Iordania, Malaezia, Olanda, Pakistan, Spania, Sri Lanka, Sudan, Turcia, Vietnam, Zambia, iar pentru persoanele rezidente în România şi convenţiile cu Belgia, Franţa, Germania, Norvegia. În câteva cazuri a fost adoptată şi metoda scutirii (exceptării) progresive; spre exemplu, pentru ambele părţi în convenţiile cu Danemarca, Austria sau limitate pentru câte una din părţi în convenţiile cu Anglia pentru rezidenţii români, cu Belgia - pentru rezidenţii belgieni, cu Germania - privitor la rezidenţii germani.

Unele convenţii includ **ambele metode:** spre exemplu, convenţiile cu Egipt, Maroc, Norvegia, Iugoslavia.

Cele două metode practicate frecvent asigură o limitare rezonabilă a fiscalităţii, ceea ce favorizează schimbul internaţional de valori şi nu influenţează esenţial echilibrul surselor de venituri bugetare ale statelor contractante.

4.2.4. O prevedere specială în convenţiile bilaterale încheiate de România este cea care stabileşte că plăţile făcute către bugetul de stat, de către **întreprinderile de stat române din beneficiile lor**, sunt considerate ca impozit român. A se vedea, spre exemplu, convenţiile cu Finlanda, Canada, Cipru, Iordania, Danemarca, Malaezia, Olanda, Norvegia, Spania, Sri Lanka, Sudan, Turcia, Iugoslavia, Zambia, Japonia, Anglia, Austria, Suedia, Belgia, Italia. Această dispoziţie era necesară deoarece în legislaţia fiscală română, impozitele şi taxele provenind din sectorul de stat aveau şi încă au o pondere deosebit de mare în totalul veniturilor bugetului de stat.

4.2.5. În condiţiile specifice relaţiilor dintre statele din estul şi centrul Europei foste socialiste, au fost încheiate două **convenţii multilaterale.** Principiile generale ale celor două convenţii sunt aceleaşi. Ele instituiau **regula generală** că veniturile realizate de o persoană rezidentă a unui stat care îşi desfăşoară activitatea în alt stat, vor fi impuse numai în statul în care persoana respectivă îşi are domiciliul sau sediul, după caz. Cu privire la bunuri şi la veniturile aduse de acestea, în convenţia referitoare la persoanele fizice s-a adoptat **principiul teritorialităţii,** impunerea făcându-se numai în statul în care sunt situate bunurile imobile şi veniturile obţinute

Scanned with OKEN Scanner

din folosinţa, vânzarea lor sau din exercitarea altor drepturi de a dispune de aceste bunuri imobile. Din 1990 au început negocieri între statele semnatare ale acestor convenţii multilaterale pentru a le înlocui cu convenţii bilaterale. Astfel de convenţii bilaterale au fost deja încheiate de ţara noastră spre exemplu cu Ungaria, Rusia[1], Cehia[2], Slovacia[3], Polonia, Bulgaria, Croaţia.

4.3. Lista convenţiilor pentru evitarea dublei impuneri

Ţara noastră a încheiat convenţii pentru evitarea dublei impuneri pe venit şi avere cu un număr de peste 50 de state. Un număr de peste 30 convenţii au intrat în vigoare.

Iată lista convenţiilor încheiate, ratificate şi intrate în vigoare:

Statele străine partenere în convenţii	Locul şi data semnării convenţiei	Actul de ratificare	Data intrării în vigoare
Africa de Sud	Bucureşti 12.11.1993	L. 59/1994	
Albania	Bucureşti 11 mai 1994	L. 86/1994	
Algeria	Alger 28 iunie 1994	L 25/1995	
Armenia	Erevan 25 martie 1996		
Austria	Viena 30.09.1976	D. 154/1978	10.01.1979
Bangladesh	Dhaka 13.03.1987	D. 221/1987	21.08.1988
Belgia	Bucureşti 14.10.1976	D. 82/1977	3.10.1978
Bulgaria	Bucureşti 1 iunie 1994	L. 5/1995	
Canada	Otawa		

1. A se vedea *Tax News Service*, Amsterdam, nr. 43 din 25 octombrie 1993, p. 401.
2. *Idem*, nr. 49 din 6 decembrie 1993, p. 477.
3. *Idem*, nr. 13 din 28 martie 1994, p. 146.

Scanned with OKEN Scanner

Statele străine partenere în convenţii	Locul şi data semnării convenţiei	Actul de ratificare	Data intrării în vigoare
	20.11.1978	D. 418/1979	29.12.1980
China	Beijing 16.01.1991	L. 5/1992	5.03.1992
Costa Rica	San Jose 12.07.1991	L. 9/1992	
Cehia	Bucureşti 8.11.1993	L. 37/1994	1.01.1995
Cipru	Nicosia 16.11.1981	D. 261/1982	8.11.1982
Coreea (Rep.)	Seul 11.10.1993	L. 18/1994	1.01.1995
Croaţia	Zagreb 25.01.1996		
Danemarca	Copenhaga 13.12.1976	D. 389/1977	28.12.1977
Emiratele Arabe Unite	Abu - Dhabi 11.04.1993	L. 74/1993	
Ecuador	Quito 24.04.1992	L. 111/1992	
Egipt	Bucureşti 13.07.1979	D. 316/1980	5.01.1981
Elveţia	Bucureşti 25.10.1993	L. 60/1994	
Filipine	Bucureşti 18 mai 1994	L. 23/1995	
Finlanda	Helsinki 18.08.1977	D. 61/1978	27.12.1978
Franţa	Bucureşti 27.09.1974	D. 240/1974	27.09.1975
Germania	Bonn 29.06.1973	D .625/1973	1.09.1975
Grecia	Atena 17.09.1991	L. 25/1992	
Italia	Bucureşti 14.01.1977	D. 82/1977	6.02.1979

Scanned with OKEN Scanner

Statele străine partenere în convenţii	Locul şi data semnării convenţiei	Actul de ratificare	Data intrării în vigoare
India	New - Delhi 10.03.1987	D. 221/1987	14.11.1987
Indonezia	Bucureşti 15.02.1995		
Japonia	Tokyo 12.02.1976	D. 213/1976	9.04.1978
Iordania	Amman 10.10.1983	D.215/1984	2.08.1984
Kuwait	Kuwait 25.07.1992	L. 5/1993	1.01.1995
Liban	Beirut 28 iunie 1995	L 10/1996	
Lituania	Vilnius 8.03.1994		
Luxemburg	Bucureşti 14.12.1993	L. 85/1994	
Malaezia	Kuala Lumpur 26.11.1982	D. 482/1983	7.04.1984
Maroc	Bucureşti 11.09.1981	D. 404/1982	30.09.1987
Moldova	21.02.1995 Chişinău	L. 60/1995	
Nigeria	Abuja 21.07.1992	L. 10/1993	1.01.1994
Norvegia	Oslo 14.11.1980	D. 67/1981	27.09.1981
Olanda	Bucureşti 27.03.1979	D. 316/1980	5.12.1980
Polonia	Varşovia 23 iunie 1994	L. 6/1995	
Pakistan	Islamabad 21.01.1978	D. 418/1979	20.03.1980
Rusia	Moscova 27.09.1993	L. 38/1994	
Siria	Bucureşti		

Scanned with OKEN Scanner

Statele străine partenere în convenţii	Locul şi data semnării convenţiei	Actul de ratificare	Data intrării în vigoare
Spania	1.12.1987 Madrid	D. 40/1988	1.01.1992
Sri Lanka	24.05.1979 Bucureşti	D. 418/1979	28.06.1980
Sudan	19.10.1984 Khartoum	D. 149/1985	28.02.1986
Suedia	25.04.1979 Stockholm	D. 67/1981 D. 423/1978	8.12.1978
Regatul Unit	22.12.1976 Bucureşti		
S.U.A.	18.09.1975 Washington	D. 26/1976	22.11.1976
Slovacia	4.12.1973 Bratislava	D. 238/1974	26.02.1976
Tunisia	3.03.1994 Tunis	L. 96/1994	
Turcia	23.09.1987 Bucureşti	D. 326/1987	1.01.1990
Ukraina	1.07.1986 Ismail	D. 311/1986	15.09.1988
Ungaria	29 martie 1996 Bucureşti		
Iugoslavia	16.09.1993 Belgrad	L. 91/1994	12.12.1995
Zambia	29.04.1986 Lusaka	D. 331/1986	21.01.1988
Vietnam	21.08.1983 Hanoi	D. 215/1984	1.01.1993
	8 iulie 1995	L. 6/1996	

Cele două **convenţii multilaterale** au fost încheiate cu Bulgaria Cehoslovacia, Mongolia, Polonia, Ungaria şi U.R.S.S. şi sunt următoarele:

a) Convenţia asupra evitării dublei impuneri pe venituri şi averea persoanelor fizice, semnată la Miskloc, Ungaria, la 27 mai 1977 şi ratificată de România prin Decretul nr. 30/1978;

b) Convenţia asupra evitării dublei impuneri pe veniturile şi bunurile persoanelor juridice, semnată la Ulan Bator, Mongolia, la 19 mai 1978 şi ratificată de România prin Decretul nr. 432/1978.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VII
PROCEDURA FISCALĂ

Secţiunea I
Consideraţii introductive

Întinderea şi condiţiile specifice de aşezare a impozitelor, taxelor şi celorlalte obligaţii fiscale, subiectul şi obiectul impunerii, precum şi unele modalităţi de determinare a materiei impozabile sunt prevăzute în actele normative speciale care reglementează regimul juridic al fiecărui venit în parte şi au fost tratate în cele de mai sus[1].

În capitolul de faţă vom trata aspecte legate de identificarea contribuabililor, declararea veniturilor şi constatarea masei impozabile, de stabilire şi percepere a impozitelor, taxelor şi celorlalte obligaţii fiscale, modurile de stingere a drepturilor de creanţă fiscală şi procedura de executare silită a acestora.

Am introdus acest capitol ţinând seama că, aşa cum se exprimă un mare profesor, "Procedura fiscală trebuie să organizeze mijlocul rapid de procurare a veniturilor statului, dar şi căi simple pentru ca cetăţenul să-şi poată apăra interesele, mărginind servituţile de contribuţie ale statului la propriile sale puteri"[2].

Încercăm să trezim interesul pentru elaborarea şi adoptarea unei **legi de unificare şi actualizare a regulilor în materia procedurii fiscale, sub forma unui Cod,** pentru care militäm de mai mulţi ani[3], prin care să

1. A se vedea capitolele V şi VI.
2. M. A. Antonescu, *Prefaţă* la "Codul de procedură fiscală adnotat" de Gh. T. Cristea, Editura "Lumina Românească", Bucureşti, 1941, p. 5.
3. I. Condor, *Particularităţile raporturilor juridice, ale titlului de creanţă şi ale jurisdicţiei în domeniul fiscal,* în "Revista română de drept", nr. 7/1983, p. 20 - 21.

Scanned with OKEN Scanner

se instituie o procedură simplă, unitară şi precisă care să asigure identificarea subiectului şi obiectului impunerii, stabilirea cuantumului obligaţiei fiscale, constituirea titlului de creanţă fiscală în condiţii de contradictorialitate, cu deschiderea facultăţii de utilizare a unor căi de atac jurisdicţionale la instanţe neutre, executarea silită şi sancţionarea contravenţiilor şi infracţiunilor fiscale.

Secţiunea a II-a
Organizarea generală fiscală

1. PROGRAMUL FISCAL

Finanţele publice[1], prin dimensiunile şi complexitatea lor, nu-şi pot îndeplini funcţiile lor economice şi sociale fără un program fiscal, pe timp determinat, în care să se prevadă veniturile şi cheltuielile unei anumite perioade. Un astfel de program trebuie să ţină seama de nevoile publice ale perioadei respective şi de veniturile necesare satisfacerii acestor nevoi, precum şi de posibilităţile reale pentru perceperea veniturilor publice.

În stabilirea veniturilor publice s-ar putea ajunge la grave inechităţi în repartiţia sarcinilor fiscale asupra persoanelor juridice şi persoanelor fizice, dacă nu s-ar proceda pe baza unui program fiscal, adică a **bugetului public**, care să ţină seama de raportul dintre dimensiunea nevoilor sociale de ansamblu şi puterea contributivă a membrilor societăţii. În adevăr, numai prin intermediul bugetului public se poate stabili un **echilibru** între nevoile colective ale societăţii şi mijloacele băneşti cu care ele se pot acoperi. Astfel, bugetul public a devenit actul juridic în care sunt prevăzute şi în prealabil aprobate de organul de stat competent, veniturile şi cheltuielile anuale ale statului, unităţilor administrativ - teritoriale sau ale instituţiilor publice. El prezintă un tablou evaluativ şi comparativ al veniturilor publice, adică indică sursele băneşti ale bugetelor publice, pe categorii de obligaţii fiscale sau nefiscale.

1. Conform art. 1 din Legea nr.10/1991 privind finanţele publice, *"Activitatea privind finanţele publice include elaborarea şi execuţia bugetului public naţional, care cuprinde bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat, stabilirea şi perceperea impozitelor, taxelor şi a altor venituri ale statului şi utilizarea mijloacelor financiare ale organelor puterii legislative, judecătoreşti şi executive. De asemenea, cuprinde controlul asupra modului de folosire a mijloacelor materiale şi băneşti aparţinând regiilor autonome, instituţiilor publice şi asupra capitalului social al statului în societăţile comerciale".*

Scanned with OKEN Scanner

În conformitate cu Legea nr. 10/1991, prin **legea bugetară** anuală sunt prevăzute veniturile şi cheltuielile publice în volumul lor total şi pe principalele categorii de venituri şi, respectiv, cheltuieli. Astfel, spre exemplu, în **Bugetul de stat pe anul 1995**[1] s-au stabilit venituri în sumă totală de 14.684,3 miliarde lei, din care venituri curente 14.675,8 miliarde lei şi venituri din capital 8,5 miliarde lei, iar la cheltuieli suma totală de 16.616,7 miliarde lei. În ce priveşte **veniturile curente,** acestea cuprindeau, în principal:

a) impozite directe	7.876,9 miliarde lei
din care:	
- impozitul pe profit	4.284,4 miliarde lei
- impozitul pe salarii	3.512,7 miliarde lei
b) impozite indirecte	6.556,7 miliarde lei
din care:	
- T.V.A.	3.762,0 miliarde lei
- accize	1.255,9 miliarde lei
c) venituri nefiscale	242,2 miliarde lei
d) venituri din capital	8,5 miliarde lei

Nu ne referim la dimensiunile cheltuielilor, deoarece din punct de vedere fiscal nu fac obiectul cercetării noastre în acest capitol.

În acelaşi timp, **în bugetele locale şi în bugetul asigurărilor sociale** de stat, elaborate în mod autonom şi aprobate de organele competente[2], sunt stabilite, de asemenea, veniturile publice în volumul lor total şi pe categoriile principale de venituri.

La stabilirea **termenelor de încasare** a veniturilor publice se ţine seama de categoria veniturilor publice, particularităţile ramurilor în care ele se obţin şi periodicitatea stabilită pentru realizarea lor - semestrial, trimestrial, lunar, etc.

Rezultă deci că resursele băneşti publice sunt stabilite printr - un adevărat program fiscal - bugetul public, ceea ce prezintă o importanţă deosebită, deoarece statul şi autorităţile publice locale au posibilitatea de a determina limitele în care se vor putea acoperi cheltuielile necesare îndeplinirii obiectivelor şi acţiunilor de interes public.

La nivel **microeconomic, bugetele proprii** de venituri şi cheltuieli ale persoanelor juridice indică totalitatea veniturilor acestora şi modalităţile de participare la constituirea veniturilor publice. Astfel, **sumele datorate bugetelor publice** sunt cuprinse distinct în bugetele proprii de

1. Legea bugetului de stat pe anul 1995, nr. 22/1995, în M.Of. nr. 53 din 22 martie 1995.
2. A se vedea Capitolul III.

Scanned with OKEN Scanner

venituri şi cheltuieli ale persoanelor juridice, pe total an şi pe trimestre, pentru fiecare categorie de venit public: impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată, impozit pe salarii, impozit pe clădiri etc.

În acest fel, există un **program fiscal** atât la **nivel macroeconomic,** reprezentat prin bugetul public naţional (care cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale), cât şi la **nivel microeconomic,** constând în bugetele proprii de venituri şi cheltuieli ale persoanelor juridice. Astfel, se asigură un echilibru între venituri şi cheltuieli, în raport de condiţiile concrete economico - sociale ale fiecărui an în parte.

2. COMPETENŢA AUTORITĂŢILOR FISCALE

Aparatul fiscal reprezintă organele de stat care au atribuţii în aplicarea legislaţiei fiscale, în acest sens, "aparatul fiscal nefiind altceva decât mijlocul prin care statul îşi aplică legile cu caracter fiscal"[1].

Actele normative fiscale prevăd competenţe şi atribuţii în legătură cu stabilirea şi perceperea impozitelor şi taxelor pentru **administraţia publică** centrală şi cea locală. De altfel, în general, administraţia publică are atribuţii pentru executarea, adică aplicarea legilor, precum şi unele competenţe pentru a preciza prin norme modalităţile practice de stabilire, urmărire şi încasare a impozitelor şi taxelor, situaţie în care acţionează în calitate de administraţie fiscală.

Conducerea generală a activităţii executive în domeniul finanţelor publice este exercitată de guvern, în cadrul atribuţiei sale constituţionale[2] de a exercita "conducerea generală a administraţiei publice".

În acelaşi timp, Legea privind finanţele publice[3] **stabileşte răspunderea** Guvernului pentru realizarea prevederilor bugetare, după adoptarea bugetului de stat şi a bugetului asigurărilor sociale de stat de către Parlament, având obligaţia de a examina periodic execuţia bugetului public naţional şi de a stabili măsuri pentru îmbunătăţirea echilibrului financiar.

Ministerul Finanţelor[4], ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, **răspunde de realizarea bugetului de stat, după adoptarea lui de către Parlament** şi de luarea măsurilor pentru **asigu-**

1. Eracle Săsană, *Aparatul fiscal*, Editura "Tirajul" Bucureşti, 1940, p. 3.
2. Art. 101 alin. 1 din Constituţia României.
3. Art. 4 din Legea nr. 10/1991, în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
4. Hotărârea Guvernului nr. 449/1994 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Finanţelor, publicată în M.Of. nr. 76 din 27 aprilie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

rarea echilibrului financiar-valutar. În exercitarea atribuţiilor sale fiscale, Ministerul Finanţelor are atribuţii importante în asigurarea realizării politicii fiscale, în organizarea stabilirii şi încasării veniturilor publice, în îndrumarea şi controlul modului de stabilire a impunerilor, de identificare a veniturilor şi de încasare a impozitelor şi taxelor de la persoanele juridice şi fizice, în organizarea şi exercitarea jurisdicţiei fiscale, în **virarea din conturile persoanelor juridice** în contul bugetului de stat, a impozitelor şi altor venituri publice neachitate la termen, inclusiv a majorărilor de întârziere. Potrivit legii, Ministerul Finanţelor poate aproba reducerea sau scutirea de plată a majorărilor de întârziere, eşalonarea şi amânarea la plată şi alte înlesniri fiscale. Ca o atribuţie specifică şi recentă, menţionăm obligaţia Ministerului Finanţelor de a organiza **trezoreria centrală a finanţelor publice** precum şi trezorerii în cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice, administraţiilor financiare, circumscripţiilor fiscale orăşeneşti şi percepţiilor rurale[1], asigurând, în acest fel, execuţia bugetului de stat, a bugetelor asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale, prin încasarea veniturilor publice, pe baza unei evidenţe stricte pe fiecare contribuabil, din care să rezulte obligaţiile de plată, sumele încasate şi debitele rămase de încasat.

Consiliile locale şi cele judeţene, ca autorităţi administrative autonome, asigură administrarea finanţelor comunelor, oraşelor şi judeţelor conform **principiului autonomiei locale**. În acest scop, consiliile locale şi cele judeţene sunt abilitate[2] să aprobe bugetele anuale în care sunt prevăzute veniturile şi cheltuielile unităţilor administrativ - teritoriale pentru fiecare an financiar. Veniturile administraţiei publice locale şi ale judeţelor sunt constituite din sursele realizate pe teritoriul acestora şi din alte surse, prevăzute de lege, cum sunt, în prezent, transferurile[3] din bugetul de stat pentru unităţile administrativ - teritoriale.

Sursele locale de venituri publice sunt, în prezent, impozitele şi taxele locale, prevăzute de lege. În acelaşi timp, legea privind administraţia publică locală prevede dreptul consiliilor locale şi a celor judeţene de a stabili impozite şi taxe locale, potrivit legii. Este vorba de o lege care să reglementeze un nou sistem al impozitelor şi taxelor locale, într-o structură unitară, pentru a asigura aplicarea principiului constituţional al **autonomiei financiare a unităţilor administrativ - teritoriale**. În acest scop a fost

1. Hotărârea Guvernului nr. 78/1992 privind organizarea şi funcţionarea trezoreriei publice, în M.Of. nr. 30 din 28 februarie 1992.
2. Legea nr. 69/1991 privind administraţia publică locală, în M.Of. nr. 238/28 noiembrie 1991.
3. Art. 20 şi urm. din Legea nr. 10/1991.

Scanned with OKEN Scanner

adoptată Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale[1].

În acelaşi scop, al aplicării principiului constituţional al autonomiei administrativ - teritoriale, prin **Ordonanţa Guvernului nr. 15/1992** cu privire la impozitele şi taxele locale[2], aprobată prin Legea nr. 114/1992, au fost aduse unele modificări regimului juridic al impozitelor şi taxelor respective.

Astfel, au fost nominalizate acele obligaţii fiscale care constituie surse ale bugetelor locale sau judeţene, după caz; s-a stabilit **competenţa majorării nivelului impozitelor şi taxelor** de către consiliile locale şi cele judeţene, respectiv al municipiului Bucureşti, în proporţie de maximum 30-50%; s-a prevăzut posibilitatea stabilirii unor taxe pentru servicii nou create la nivel local şi s-a reglementat includerea în legea bugetară anuală a unor **cote defalcate,** diferenţiat pe unităţi administrativ - teritoriale, din impozitele şi taxele destinate bugetului de stat[3].

De asemenea, Legea nr. 69/1991, instituie dreptul consiliilor locale şi judeţene de a stabili **taxe speciale** pentru funcţionarea serviciilor publice locale şi judeţene, create în interesul personal al locuitorilor. Condiţiile de percepere a taxelor speciale şi de aprobare de către locuitorii interesaţi, precum şi modul de repartizare a acestora pe locuitor, se stabilesc prin regulamente aprobate de consiliile locale sau judeţene, după caz.

Consiliile locale şi judeţene au competenţa de a acorda **înlesniri fiscale,** cum sunt eşalonarea şi amânarea la plată, reduceri şi scutiri de majorări aferente impozitelor şi taxelor locale[4].

Trezoreriile teritoriale ale finanţelor publice au importante şi largi atribuţii în executarea bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale, prin încasarea veniturilor publice pe baza unei evidenţe stricte pe fiecare contribuabil (persoană fizică sau juridică), din care să rezulte obligaţia de plată, sumele încasate şi debitele rămase de încasat, asigurarea finanţării. Trezoreriile teritoriale ale finanţelor publice sunt organizate în cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice (judeţene şi a municipiului Bucureşti), administraţiilor financiare, circumscripţiilor fiscale orăşeneşti şi percepţiilor rurale[5].

Acestea **răspund** de stabilirea impunerii, urmăresc încasarea la termenele stabilite a impozitelor şi taxelor datorate de către agenţi economici şi ceilalţi contribuabili, aplicând majorările prevăzute de lege în cazul

---

1. M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994.
2. M.Of. nr. 209 din 30 noiembrie 1992, cu modificările ulterioare.
3. Pentru detalii, a se vedea Capitolul VI, Secţiunea I.
4. Art. 65 din Legea nr. 27/1994.
5. Hotărârea Guvernului nr. 78/1992 privind organizarea şi funcţionarea trezoreriei finanţelor publice, în M.Of. nr. 30 din 28 februarie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

nerespectării termenelor de plată. Pentru a se putea realiza aceste răspunderi, s-a instituit obligaţia generală a agenţilor economici şi a celorlalţi contribuabili de a achita, la termenele stabilite, impozitele şi taxele datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale. În acelaşi timp, ministerele, celelalte organe centrale, consiliile judeţene şi locale, inclusiv instituţiile publice din subordine, au obligaţia să efectueze operaţiunile de încasări şi plăţi şi să păstreze disponibilităţile numai la trezoreria din raza teritorială în care îşi are sediul[1].

Casa de Economii şi Consemnaţiuni poate încasa unele impozite şi taxe de la populaţie, prin unităţile sale, în condiţii ce se stabilesc prin convenţie încheiată cu Ministerul Finanţelor.

Direcţiile generale ale finanţelor publice şi a controlului financiar de stat, judeţene şi a municipiului Bucureşti (inclusiv Garda Financiară)[2] au atribuţia de a verifica exactitatea şi realitatea înregistrărilor în evidenţele prevăzute de lege şi de actele de constituire a societăţilor comerciale şi a celorlalţi agenţi economici, urmărind stabilirea corectă şi îndeplinirea integrală şi la termen a tuturor obligaţiilor fiscale faţă de stat, putând dispune **vărsarea la bugetul public** a impozitelor şi taxelor legal datorate.

Curtea de Conturi a României[3], ca organ suprem de control financiar şi de jurisdicţie în domeniul financiar, are largi şi importante **competenţe fiscale.** Astfel, Curtea de Conturi îşi exercită **funcţiunea de control** asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public. În cadrul acestei funcţiuni, Curtea de Conturi controlează formarea resurselor bugetului de stat, ale bugetului asigurărilor sociale de stat şi ale bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale, constituirea şi gestionarea fondurilor speciale şi a fondurilor de tezaur şi formarea şi gestionarea datoriei publice şi situaţia garanţiilor guvernamentale pentru credite interne şi externe.**Controlul se efectuează la toate persoanele juridice** în ce priveşte modul de îndeplinire a obligaţiilor financiare către stat şi unităţile administrativ - teritoriale[4]. Prin verificările efectuate, Curtea de Conturi constată dacă veniturile statului, unităţilor administrativ - teritoriale, asigurărilor sociale de stat şi ale insti-

1. Art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 78/1992.
2. Legea nr. 30/1991 privind organizarea şi funcţionarea controlului financiar şi a Gărzii Financiare, în M.Of. nr. 64 din 27 martie 1991 şi Hotărârea Guvernului nr. 449/1994 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Finanţelor, republicată în M.Of. nr. 76 din 27 aprilie 1995.
3. Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
4. Art. 19 lit. d din Legea nr. 94/1992.

Scanned with OKEN Scanner

tuţiilor publice finanţate integral sau parţial din mijloace extrabugetare au fost legal stabilite şi încasate la termenele prevăzute de lege[1].

În cadrul **funcţiei jurisdicţionale,** instanţele de judecată ale Curţii de Conturi au competenţă materială şi în domeniul fiscal. Astfel, în cazul în care abaterea cu caracter financiar constă în neîndeplinirea de către o **persoană juridică de drept public sau privat** prevăzută de lege a obligaţiilor financiare către stat, unităţi administrativ - teritoriale sau instituţiile publice, "colegiul jurisdicţional dispune şi virarea sumelor datorate de aceasta, inclusiv a dobânzilor şi majorărilor de întârziere datorate."[2] **Hotărârile definitive** ale instanţelor de judecată ale Curţii de Conturi în această materie **se execută** prin organele competente teritorial ale Ministerului Finanţelor. Este pentru prima dată, după 40 de ani, când **titlul de creanţă fiscală se creează pe cale judiciară.**

3. DECLARAŢIA DE IMPUNERE

În literatura de specialitate, declaraţia de impunere este **definită** ca fiind înscrisul întocmit de contribuabil, în care se declară datele privitoare la veniturile sale impozabile realizate, de regulă, într-un an, necesar organelor financiare pentru calcularea impozitului pe venit, "avere, succesiuni, meserii etc., după caz".[3]

În **legislaţia fiscală română anterioară regimului comunist,** declaraţia de impunere era definită ca fiind actul pe care este obligat să-l depună "oricine dobândeşte venituri din orice sursă, posedă bunuri, ori face acte sau fapte supuse impozitelor directe sau indirecte, care se aşază pe cale de impunere"[4].

În acest fel se asigura o definire legală a declaraţiei de impunere, înlăturându-se interpretările diverse ce apar în practica fiscală.

Regimul comunist, pentru a masca metodele administrative de preluare la bugetul de stat a profitului realizat de unităţile de stat, a renunţat la acest important instrument de evaluare directă a materiei impozabile, o dată cu abrogarea Codului de procedură fiscală[5], introducând **sistemul**

1. *Idem*, art. 30 lit. b.
2. *Idem*, art. 77, alin. (3).
3. Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă, Vol. I. Finanţe şi credit,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 259.
4. Gh. T. Cristea, *Codul de procedură fiscală. Adnotat.* Editura "Lumina Românească", Bucureşti, 1941, p. 95.
5. Legea nr. 269/1942 pentru Codul de procedură fiscală a fost abrogată

Scanned with OKEN Scanner

planificării sumelor datorate bugetului de stat, plata lor făcându-se de către unităţile debitoare prin decontare bancară. **În cazul tuturor unităţilor de stat, nu se întocmea declaraţie de impunere,** ci unităţile debitoare erau direct răspunzătoare de corecta calculare a impozitelor şi taxelor datorate şi vărsarea acestora, la termen, la bugetul de stat. Organele financiar - bancare aveau obligaţia să verifice modul de stabilire, reţinere şi vărsare a impozitelor şi taxelor datorate şi puteau dispune virarea la bugetul de stat, din conturile unităţilor de stat, a creanţelor fiscale, neachitate în termen şi a majorărilor de întârziere aferente.

Ulterior, prin actele normative de instituire a unor impozite şi taxe, **a fost introdusă din nou, dar în cazuri foarte restrânse,** declaraţia de impunere, aceasta pierzându-şi însă, în acest fel, caracterul de instrument general de evaluare directă a masei impozabile. Astfel, declaraţia de impunere a avut aplicare mai ales în cazul impozitelor pe veniturile populaţiei[1], a impozitului pe beneficiile societăţilor mixte constituite în România[2] şi a unor impozite şi taxe locale[3]. Astfel, conform Decretului nr. 153/1954 (art. 35) privitor la **impozitul pe veniturile populaţiei,** contribuabilii sunt obligaţi să depună declaraţii anuale de impunere până la 15 ianuarie a fiecărui an.

Pentru sursele de venit apărute în cursul anului, declaraţia se depune până la 5 ale lunii următoare aceleia în care a apărut sursa impozabilă. În cazul încetării surselor de venit, declaraţia se depune în termen de 5 zile de la încetarea activităţii sau dispariţia sursei de venit. Sunt obligaţi să depună declaraţii de impunere toţi cei care se impun de organele fiscale: liber - profesioniştii, meseriaşii, cărăuşii, proprietarii de mori, fierăstraie mecanice, darace, precum şi alte persoane supuse impozitului pe veniturile populaţiei conform Decretului nr. 153/1954. Declaraţiile de impunere se depun la organele financiare locale (circumscripţii, servicii, percepţii).

Contribuabilii au fost şi sunt obligaţi să depună declaraţii de impunere şi în cazul unor **impozite şi taxe locale**[4]. Astfel, în cazul impozitului pe clădiri, unităţile de stat şi cooperatiste trebuiau să depună declaraţii în termen de 15 zile de la data dobândirii bunurilor supuse impozitării sau

---

prin Decretul nr. 221/1960, republicat în B.Of. nr. 144 din 15 decembrie 1969.

1. Decretul nr. 153/1954 privitor la impozitele pe veniturile populaţiei, cu modificările ulterioare.
2. Decretul nr. 425/1972 privind impozitul pe beneficiile societăţilor mixte constituite în România, în prezent abrogat.
3. Legea nr. 25/1981 şi Decretul nr. 425/1981.
4. Legea nr. 27/1994 (art. 61), în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994, în prezent abrogate.

Scanned with OKEN Scanner

de la data de la care au intervenit schimbări care conduc la modificarea impozitului. Pentru clădirile aparţinând persoanelor fizice şi juridice, altele decât unităţile de stat şi cooperatiste, proprietarii erau obligaţi să depună declaraţii de impunere la organele financiare de la locul situării imobilelor, în termen de 15 zile de la apariţia cauzei de impunere sau de modificare a acesteia. Procedura pentru stabilirea impozitului pe clădiri se aplica şi în cazul impozitului pe teren, a taxei asupra mijloacelor de transport atc.

După **Revoluţia din decembrie 1989,** declaraţia de impunere începe să **redobândească un rol important,** fiind instituită din nou pentru unele impozite şi taxe de largă aplicare şi cu pondere importantă în bugetele publice. În acest sens, menţionăm spre exemplu, Legea nr. 12/1991[1] privind **impozitul pe profit,** care stabileşte obligaţia persoanelor juridice, subiecţi ale impozitului, de a depune lunar la organul fiscal teritorial, declaraţia de impunere a profitului realizat în luna pentru care se face plata impozitului şi cumulat de la începutul anului. Declaraţia se depune în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care se face plata impozitului pe profit. Pentru prima dată este stabilit la nivel de lege un model al declaraţiei de impunere.

De asemenea, în cazul **T.V.A.**, contribuabilii sunt obligaţi să depună lunar deconturi privind suma impozabilă şi taxa exigibilă[2].

Suntem de părere că ar fi necesară extinderea obligaţiei de depunere a declaraţiei de impunere la toate impozitele şi taxele care se aşază pe bază de impunere. Acest caracter general al declaraţiei de impunere, **de lege ferenda**, ar fi recomandabil de stabilit prin prevederea unei **norme juridice supletive,** în sensul că orice persoană fizică sau juridică care dobândeşte venituri din orice sursă sau posedă bunuri, ori face acte sau alte fapte juridice supuse impozitelor sau taxelor directe sau indirecte, care se aşază pe bază de impunere, este obligată a depune la organul fiscal local, declaraţie de impunere într - un anumit termen. Această **normă generală** ar urma a se aplica în toate cazurile în care prin legile fiscale ce instituie impozitele şi taxele respective nu se stabileşte obligaţia de depunere a declaraţiei de impunere şi termenul corespunzător.

Cu acest prilej, considerăm că ar fi necesar a se determina, cu caracter general, **cuprinsul declaraţiei** (elemente obligatorii pentru stabilirea materiei impozabile şi a cuantumului impozitului), condiţiile de modificare sau completare (prin declaraţii suplimentare), forţa probantă a

---

1. Legea nr. 12/1991 a fost înlocuită prin O.G. nr. 70/1994, în M.Of. nr. 246 din 31 august 1994.
2. Art. 25 lit. c din O.G. nr. 3/1992, republicată.

Scanned with OKEN Scanner

declaraţiei (exemplu - act de recunoaştere a materiei impozabile), reguli privind înregistrarea şi verificarea conţinutului declaraţiei etc. În acelaşi timp, în actele normative de instituire a impozitului ar urma a se stabili numai unele reguli speciale privind declaraţia de impunere.

4. DOCTRINA FISCALĂ INTERNAŢIONALĂ

Pe plan internaţional există o intensă preocupare pentru instituirea unor reguli unitare de procedură fiscală care să asigure perceperea şi încasarea integrală, la termene legale şi cu costuri cât mai reduse a impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor venituri publice.

Astfel, se consideră că procedura fiscală poate juca un **rol crucial** în determinarea unui sistem fiscal real (ori eficace). Din nefericire, administraţiile fiscale în multe state nu funcţionează în condiţii optime şi deformează prevederile legilor fiscale[1].

Ca urmare, în numeroase lucrări ştiinţifice se insistă pe necesitatea unei **reforme a administrării fiscale**, astfel încât să sporească atât eficacitatea cât şi eficienţa (operativitatea) procedurii fiscale. În acest scop, se apreciază necesare adoptarea unor **principii** de la care să pornească reforma procedurii fiscale. Dintre acestea menţionăm: îmbunătăţirea eficacităţii prin promovarea sistemului declaraţiilor de impunere din partea contribuabililor (conţinând calculul impozitului, taxei datorate), însoţită de plata datoriei fiscale; măsuri pentru educarea contribuabililor; adoptarea de măsuri pentru reducerea costurilor de urmărire a contribuabililor; implementarea de sisteme privind procedura declaraţiilor de impunere şi controlul rapid al acestora pentru descoperirea neregulilor şi luarea măsurilor corespunzătoare; stabilirea unui program de control pentru identificarea evaziunilor cât mai eficient posibil; stabilirea de sancţiuni ferme pentru evazionişti, spre a-i obliga la plata în termen şi corectă a impozitelor; servicii juridice şi căi de atac adecvate[2].

Pentru a găsi cele mai bune soluţii de reformare a procedurii fiscale, instituţii de specialitate examinează legislaţia în materie din diferite state, sub multiple aspecte. Astfel, se pune accent mai ales pe: declaraţia de impunere, în special termenele de depunere la organul fiscal şi conţinutul concret al acesteia; definirea obligaţiei fiscale, a modalităţilor şi termenelor de plată; proceduri pentru evitarea dublei impuneri; măsuri adecvate privind

1. Vito Tanzi, Anthony Pellechio, *The Reform of Tax Administration,* IMF Working Paper, 1995 International Monetary Fund, p. 2.
2. *Idem,* p. 5 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

executarea obligaţiilor fiscale de către contribuabilii străini; prevederi clare şi ferme privind stabilirea de sancţiuni pentru întârziere şi dobânzi pentru plata cu întârziere a impozitului şi pentru depunerea cu întârziere sau incorecte a declaraţiilor de impunere; întinderea autorităţii (competenţei) autorităţilor fiscale şi prescripţia extinctivă; procedura **căilor de atac, mai ales pe cale judiciară, prin instanţe speciale.** Într-o lucrare recentă de acest fel se examinează legislaţia în domeniu din 40 de state, situate pe diferite continente[1].

În lucrările la care ne referim se acordă atenţia cuvenită atât **promovării interesului statului** pentru a reuşi să-şi încaseze integral şi la termenele stabilite resursele financiare necesare realizării funcţiilor sale, cât şi **protejării intereselor contribuabililor** pentru a fi feriţi de posibilele abuzuri ale aparatului fiscal[2].

Secţiunea a III-a
AŞEZAREA IMPUNERII

1. NOŢIUNE

În noţiunea de **aşezare a impunerii** se includ toate operaţiunile necesare pentru stabilirea sumei de plată cu titlu de venit public, adică pentru determinarea în concret a obligaţiei fiscale[3]. Aşezarea impunerii implică identificarea subiectului impunerii, determinarea obiectului venitului public şi a bazei impozabile, a cotei legale de impunere, a înlesnirilor legale şi, când este vorba de impozite, constituirea titlului de creanţă fiscală[4] al statului.

---

1. *Worldwide Corporate Tax Compliance Procedures,* lucrare elaborată de KPMG International Tax Centre, Ediţia Septembrie 1992, Amsterdam.
2. *La Protection du Contribuable/Taxpyer/Protection/Der Schultz des Steuerburgers,* rapoarte naţionale ale celor 10 state membre ale Conferinţei Fiscale Europene, editate de I.B.F.D. Amsterdam, 1989.
3. Vezi V. Stănescu, *Manualul de drept financiar, vol. I,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1963, p. 237.
4. Pentru detalii, a se vedea Gh. Bistriceanu, *Competenţe legislative fiscale în România,* în revista "Impozite şi taxe", editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 7/1995, p. 4-7.

Scanned with OKEN Scanner

2. PRINCIPALELE ELEMENTE PENTRU STABILIREA IMPUNERII

Vom examina următoarele elemente: subiectul impunerii, obiectul veniturilor publice, cota de impunere şi înlesnirile.

2.1. Subiectul impozabil (contribuabilul) este persoana fizică sau juridică în sarcina căreia sunt fixate obligaţii de plată către bugetul public. Calitatea de subiect impozabil o au persoanele care realizează venituri sau posedă bunuri impozabile. Persoanele fizice sau juridice străine care obţin venituri sau posedă bunuri impozabile pe teritoriul ţării sunt obligate să plătească - în general - aceleaşi impozite şi taxe ca şi persoanele române.

2.2. Obiectul venitului public, denumit şi materia impozabilă sau obiectul impunerii, îl constituie fenomenul economic de a cărei existenţă, legea face să depindă naşterea obligaţiei fiscale. Pot forma obiect al venitului public: venitul realizat de o persoană; bunurile; anumite fapte sau acte juridice etc. Întrucât în lege obiectul impunerii este indicat în general, impersonal, pentru a se naşte **raportul juridic fiscal** este necesară determinarea lui concretă, cantitativ şi calitativ, în funcţie de natura şi mărimea fenomenului generator al venitului bugetar[1].

Determinarea **bazei impozabile** se realizează prin **două operaţiuni:** identificarea obiectului impunerii şi stabilirea naturii acestuia (calitatea) şi evaluarea sau măsurarea, adică caracterizarea lui cantitativă, pe o perioadă de obicei un an. Corecta determinare a obiectului venitului public prezintă importanţă deosebită din punct de vedere politic, economic, social, fiscal şi juridic, întrucât de aceasta depinde însăşi mărimea venitului public ce trebuie să - l plătească contribuabilul. În ce priveşte obiectul venitului public este de menţionat un principiu important şi anume **principiul unicităţii impunerii**, potrivit căruia un obiect impozabil nu se impune decât o singură dată (prin sistemul fiscal român fiind înlăturată dubla impunere).

Obiectul venitului este confundat de multe ori cu **sursa (izvorul) impunerii.** Este adevărat că uneori ele se suprapun, dar alteori sunt fenomene cu totul distincte. În doctrina fiscală, prin sursa impozitului se înţeleg mijloacele băneşti din care contribuabilul plăteşte venitul public.

---

1. Vezi I. Tempea, *Stabilirea şi realizarea impozitului pe venit prin organele fiscale,* în "Gazeta finanţelor" nr. 24 din 12 iunie 1973, 35 din 28 august 1973 şi 37 din 11 septembrie 1973.

Scanned with OKEN Scanner

Suprapunerea există, spre exemplu, în cazul impozitelor pe venituri, căci venitul este obiect impozabil şi, concomitent, sursa impunerii, fiind plătit din însuşi venitul care reprezintă obiectul impunerii. În privinţa altor venituri publice, ca de pildă impozitul pe clădiri, obiectul impozabil este clădirea (valoarea acesteia), iar sursa (izvorul) plăţii va fi venitul proprietarului clădirii respective. Distincţia între obiectul impunerii şi sursa impozitului este importantă deoarece "sursa defineşte, în general esenţa impozitului"[1]. În mod obişnuit, legea precizează numai obiectul venitului public, sursa de plată a impozitului subînţelegându-se.

Cu privire la **evaluarea sau măsurarea,** adică caracterizarea cantitativă a obiectului impunerii (materiei impozabile), în practica fiscală sunt utilizate **două căi principale de evaluare**[2] şi anume: evaluarea directă, bazată pe probe şi evaluarea indirectă, bazată pe prezumţie.

Evaluarea-directă se poate realiza prin unul din următoarele **procedee:**

a) pe baza **declaraţiei contribuabililor**, adică a declaraţiei de impunere, examinată mai sus. Aceasta înseamnă că subiecţii impunerii au obligaţia să ţină o anumită evidenţă, să întocmească un bilanţ fiscal, să prezinte o declaraţie cu privire la veniturile şi averea lor, pe baza căreia organele fiscale evaluează materia impozabilă. Acest procedeu prezintă dezavantajul că facilitează sustragerea de la impunere a unei mari părţi din materia impozabilă, datorită nesinceităţii declaraţiei şi a imposibilităţii de a controla justeţea datelor înscrise în declaraţie. Este procedeul ce se utilizează în ţara noastră, spre exemplu, în materia impozitării veniturilor populaţiei, profitului, unor impozite şi taxe locale, aşa cum s-a arătat mai sus, când s-a examinat declaraţia de impunere;

b) pe baza **declaraţiei unei terţe persoane.** Este vorba de o persoană, fizică sau juridică, **care cunoaşte mărimea materiei impozabile şi este obligată să declare** organelor fiscale datele necesare pentru evaluarea acesteia. Acest procedeu se aplică în cazul impozitului pe salarii[3], când persoana care angajează este obligată să declare salariul pe care îl plăteşte angajaţilor săi şi să calculeze şi să reţină impozitul datorat. Acelaşi procedeu este folosit în legislaţia noastră, spre exemplu, în cazul impozitului pe dividende[4], când societatea comercială este obligată să declare

---

1. A se vedea V. Stănescu, *op. cit.*, p. 237.
2. A se vedea I. Văcărel, *Finanţele publice, Teorie şi practică,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 117-118.
3. Legea nr. 32/1991, republicată în M.Of. nr. 19 din 26 ianuarie 1996.
4. O.G. nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende, în M.Of. nr. 201 din 30 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

organelor fiscale, să calculeze şi să verse la bugetul de stat impozitul în cuantumul şi la termenele legale. Această evaluare se poate aplica numai la anumite categorii fiscale.

Evaluarea indirectă se poate efectua prin mai multe **procedee,** cum sunt:

a) pe baza **semnelor (indiciilor) exterioare ale obiectului** impozabil. Acest procedeu este utilizat în cazul **impozitelor reale.** El dă o imagine aproximativă asupra valorii obiectului, supus impunerii - pământ, clădire, activitate industrială etc., şi nu ţine seama de persoana care deţine obiectul respectiv. Procedeul prezintă avantajul că este simplu şi puţin costisitor, dar şi dezavantajul că el conduce la o impunere inechitabilă. Este utilizat în ţara noastră, spre exemplu, în cazul impozitului pe clădiri, impozitului pe teren etc[1];

b) pe calea **evaluării forfetare,** când organele fiscale, de comun acord cu debitorii materiei impozabile, atribuie obiectului impunerii o anumită valoare, fără ca aceasta să aibă pretenţie la exactitate; procedeul se aplică mai ales în cazul verificărilor la faţa locului;

c) pe calea **evaluării administrative,** când organul fiscal stabileşte valoarea materiei impozabile pe baza elementelor de care dispune, ceea ce se întâmplă frecvent în cazul activităţii de control fiscal. În caz că subiectul impunerii apreciază ca fiind prea mare valoarea stabilită de organele fiscale, are dreptul să o constate, dovedind contrariul.

2.3. Cota de impunere arată suma sau procentul care se aplică asupra obiectului impozabil şi cu ajutorul căreia se calculează venitul public, deci cota - parte din baza impozabilă ce urmează a se prelua la bugetul public. Cuantumul concret al venitului public de plătit este determinat în funcţie de volumul bazei impozabile şi de mărimea cotei de impozit sau taxă. Cotele de impunere utilizate în practica fiscală română sunt diferenţiate după natura venitului sau bunului impozabil şi categoriile de plătitori.[2] Sunt folosite **două categorii de cote de impozit sau taxe:** fixe şi procentuale.

Cotele fixe sunt determinate în sumă egală (fixă) pe o anumită

---

1. Capitolul V, Secţiunea III.
2. Vezi: Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe şi credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă, vol. I, Finanţe şi credit,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 211; Gh. Bistriceanu, *Cotele de impozit,* în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 12/1995, p. 11-13; Gh. Manolescu, *Impozitul pe venitul personal - de la teorie la practică,* în revista "Impozite şi taxe" editată de "Tribuna economică", Bucureşti, nr. 5/1995, p. 27-28, 33-34.

Scanned with OKEN Scanner

mărime a venitului sau bunului impozabil. Sunt folosite în special atunci când obiectul venitului public este exprimat în unităţi naturale, ca de pildă: la determinarea taxei pentru folosirea terenurilor proprietate de stat (sumă fixă pe m.p.); la aplicarea taxelor asupra mijloacelor de transport etc.

Cotele procentuale reprezintă un anumit procent din venitul sau valoarea bunului impozabil. Se aplică numai la bazele impozabile exprimate valoric, în bani. Aceste cote **sunt de 3 feluri:** proporţionale, progresive (simple şi compuse) şi regresive. **Cotele proporţionale, sunt cele** la care procentul rămâne nemodificat, indiferent de volumul materiei impozabile (impozitul pe profit, impozitul pe dividende etc.). Pentru populaţie se folosesc numai în cazurile în care venitul public respectiv nu are drept scop regularizarea veniturilor acestor contribuabili (impozitul pe clădiri). **Cotele progresive** cresc în funcţie de mărimea venitului. Ele pot opera **orizontal** (cota de impozit este diferită în funcţie de natura venitului şi categoriile de plătitori deşi veniturile impozabile au aceeaşi mărime) sau **vertical** (cota de impozit creşte pe măsura sporirii veniturilor şi în funcţie de natura venitului impozabil şi de categoriile de plătitori). La un anumit nivel al venitului progresivitatea se opreşte, iar cotele devin **degresive** (proporţionale). Aplicarea degresivităţii se justifică pentru a se evita situaţia egalităţii între nivelul venitului impozabil şi cuantumul impozitului sau depăşirea de către impozit a venitului. **Cotele progresive verticale** pot fi: **simple** (procentul de impunere aferent tranşei superioare a venitului impozabil se aplică la întregul venit impozabil realizat de către plătitori) şi **compuse** sau **pe tranşe** (cota de impozit se aplică fiecărei tranşe de venit; impozitul datorat se obţine prin însumarea impozitului corespunzător fiecărei tranşe de venit impozabil). Cotele progresive **simple** sunt folosite rar, deoarece duc la salturi mari în impunere, ca urmare a faptului că nu se ia în considerare trecerea de la o tranşă la alta (cotele taxei pentru înstrăinarea de bunuri imobile).

Cotele progresive **compuse** sunt elastice şi mai rezonabile, întrucât procentele aplicate tranşelor precedente ţin seama, la calcularea impozitului, de veniturile intermediare din cadrul tranşei. Ca atare, **în România,** au o utilizare largă cotele progresive compuse cu menţiunea că, în funcţie de natura venitului şi importanţa socială a muncii, la aceleaşi venituri se aplică cote de impozit diferite (la veniturile din salarii).

Cotele regresive, prezumă reducerea procentului şi, deci, micşorarea impozitului pe măsura creşterii venitului impozabil. Spre exemplu, taxele de timbru pentru autentificarea actelor de înstrăinare a imobilelor şi taxele asupra succesiunilor[1].

1. O.G. nr. 37/1995 privind taxele de timbru pentru activitatea notarială, în M.Of. nr. 203 din 25 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Iată **un sistem de cote de impunere**[1] în care cifrele sunt convenţionale (calcule la limita superioară a venitului impozabil):

Nr. tranşei	Venitul impozabil -în lei-	Cote fixe	Cote procentuale: Proporţionale		Progresive: Simple		Progresive: Compuse		Regresive	
			Cota	Imp.	Cota	Imp.	Cota	Imp.	Cota	Imp.
I	- 1000	scutit	scutit		scutit		scutit		-	-
II	1001-1500	100	10	150	10	150	10	150	19	285
III	1501-3000	100	10	300	12	360	12	330	12	360
IV	3001-6000	100	10	600	19	1140	19	900	10	600

2.4. Înlesnirile prevăzute de lege sunt măsuri de politică economică, fiscală şi socială luate de stat şi constau din: înlesniri **acordate la stabilirea obligaţiei** de plată (reduceri sau scutiri) şi înlesniri **în cursul realizării** (pe parcursul executării) obligaţiei fiscale (eşalonări, amânări la plată). În cazul impozitelor de la populaţie, se practică reducerea sumelor de plată pentru achitarea anticipată a venitului public la care sunt obligaţi, contribuabilii, ca un stimulent în realizarea mai rapidă a veniturilor publice.

Plata sumelor datorate bugetului de stat poate fi **amânată** sau **eşalonată**, cu aprobarea organelor financiare competente, în condiţiile prevăzute de lege. De aceste înlesniri pot beneficia atât persoanele juridice cât şi persoanele fizice dacă există motive temeinice care justifică neplata integrală şi la termen a veniturilor publice. Cele două categorii de înlesniri pot fi aprobate de către Ministerul Finanţelor şi organele locale. Pe perioada amânării sau eşalonării plăţii nu se datorează majorări de întârziere, dacă legea nu prevede altfel.

Scutirile şi reducerile sunt acordate prin actul normativ care instituie obligaţia fiscală sau printr-un act normativ separat.[2]

1. Vezi Gh. D. Bistriceanu, E. Gr. Negrea, I. Pătrăşcoiu, *Finanţe şi credit în industrie, construcţii şi transporturi*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, p. 302.
2. Spre exemplu, O.G. nr. 13/1996, în M.Of. nr. 24 din 31 ianuarie 1996

Scanned with OKEN Scanner

3. TITLUL DE CREANŢĂ FISCALĂ

3.1. Noţiune. În doctrina fiscală, titlul de creanţă fiscală este definit ca fiind "actul juridic prin care se constată şi individualizează obligaţia bănească a fiecărui plătitor de venituri bugetere"[1].

Recent, **legiuitorul a definit titlul de creanţă** într-un mod asemănător, prevăzându-se că este "actul prin care, potrivit legii, se constată şi se individualizează obligaţia de plată privind creanţe bugetare, întocmit de organele de specialitate sau de persoane împuternicite potrivit legii"[2].

În acelaşi timp, legiuitorul defineşte şi **creanţele bugetare** la care s-a referit mai sus, ca fiind creanţele constând în impozite, taxe, contribuţii, amenzi şi alte sume reprezentând **venituri publice**, potrivit Legii privind finanţele publice[3].

Ca atare, prin titlul de creanţă fiscală (numit şi "bugetară") se concretizează obligaţia ce revine contribuabilului faţă de bugetul public (bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale şi bugetele fondurilor speciale) de a achita într-o anumită sumă impozitul pe profit, impozitul pe salarii, taxa pe valoarea adăugată, accizele, contribuţiile pentru securitate socială şi alte venituri publice.

3.2.Trăsăturile caracteristice ale acestui titlu: **este un act juridic de natură declarativă** de drepturi şi obligaţii, pentru că obligaţiile fiscale izvorăsc exclusiv din normele fiscale, titlul de creanţă fiind acela care constată (nu creează) obligaţia fiscală ce revine unui anumit subiect de impunere (determinându-se şi cuantumul venitului public datorat); **are caracterul unui "titlu de creanţă"** întrucât constată existenţa unei creanţe a bugetului, adică a dreptului statului de a primi o anumită sumă de bani; reprezintă **un titlu executoriu,** fără a avea nevoie de vreo învestire specială în acest scop, spre deosebire de titlul de creanţă de drept civil care devine executoriu numai prin învestirea cu formulă executorie. Caracterul de titlu executoriu al titlului de creanţă fiscală era prevăzut de Legea finanţelor (art. 175 alin. 2)[4], iar în prezent rezultă din actele normative care instituie impozitele sau taxele şi reglementarea privind executarea creanţelor bugetare[5].

---

1. Vezi I. Gliga, *Drept financiar,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1975, p. 108.
2. O.G. nr. 11/1996, art. 1.
3. Legea nr. 10/1991, în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
4. Legea nr. 9/1972, modificată şi completată prin Legea nr. 2/1979.
5. O.G. nr. 11/1996.

Scanned with OKEN Scanner

Titlul de creanţă fiscală este **întocmit în formă scrisă** de către subiectele de drept cărora le este încredinţată calcularea sumelor datorate bugetului public. În acest sens, **persoanele juridice** întocmesc titlurile de creanţă privind atât impozitele, taxele şi alte plăţi datorate bugetului public, cât şi impozitele pe care au obligaţia de a le reţine de la persoanele cărora le plătesc unele venituri. **Organele fiscale** locale întocmesc titlurile de creanţă privind impozitele pe venit, impozitele şi taxele locale datorate mai ales de persoane fizice, şi alte venituri publice pentru care se prevede competenţa acestor organe. **Ministerul Finanţelor** emite titluri de creanţă fiscală prin actul care definitivează impozitele, taxele şi veniturile publice contestate de contribuabili.

De asemenea, constituie titluri de creanţe fiscale, **hotărârile instanţelor judecătoreşti** de drept comun, investite cu soluţionarea unor căi de atac[1], precum şi **hotărârile instanţelor de judecată ale Curţii de Conturi,** pentru litigiile fiscale date în competenţa lor materială[2].

3.3. Constituie titluri de creanţă fiscală, potrivit reglementărilor legale[3], următoarele **acte:**

a) pentru obligaţiile bugetare provenite din impozite şi taxe, care se determină de către organele de specialitate pe baza declaraţiilor de impunere, titlul de creanţă îl constituie **procesul - verbal de impunere** sau, după caz, actul declarativ al contribuabilului;

b) în cazul obligaţiilor bugetare care se stabilesc, potrivit legii, de către plătitor, titlul de creanţă îl reprezintă documentul de evidenţă întocmit de acesta. Pe baza acestor evidenţe, plătitorul întocmeşte **deconturile sau declaraţiile fiscale,** după caz, care se depun la organul de specialitate, potrivit legii;

c) pentru diferenţele constatate între obligaţiile de plată determinate de plătitor şi cele legal datorate, inclusiv majorările de întârziere pentru neplata la termen a impozitelor, a taxelor şi a altor venituri, stabilite cu ocazia verificărilor ulterioare efectuate de organele abilitate de lege în acest scop, titlul de creanţă este **documentul care cuprinde rezultatele verificării sau constatării;**

d) pentru obligaţiile de plată în vamă, titlul de creanţă îl constituie **declaraţia vamală;**

e) pentru obligaţiile bugetare care se percep prin plată directă, reprezentând taxe pentru prestarea unor servicii sau taxe de timbru, titlul

1. A se vedea, spre exemplu: Legile nr. 27 şi 34/1994 şi Ordonanţele Guvernului nr. 70/1994, nr. 3/1992, republicată şi nr. 26/1995.
2. Legea nr. 94/1992, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
3. Art. 4 din O.G. nr. 11/1996.

Scanned with OKEN Scanner

de creanţă îl reprezintă **documentul de plată sau actul pe care s-au anulat,** conform legii, timbrele mobile fiscale;

f) pentru obligaţiile de plată datorate, potrivit legii, din alte prestări de servicii decât cele prevăzute la lit. e) rezultate din contracte, titlul de creanţă îl constituie **actul încheiat între părţi;**

g) pentru obligaţiile privind plata amenzilor, titlul de creanţă este **procesul - verbal de constatare a contravenţiei** şi de aplicare a amenzii, întocmit de organul prevăzut de lege;

h) în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare şi al altor creanţe bugetare stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanţa judecătorească, titlul de creanţă este, după caz, **ordonanţa procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanţei judecătoreşti,** ori în extras, certificat, întocmit în baza acestor acte;

i) pentru obligaţii bugetare provenind din **majorări,** titlul de creanţă îl constituie **actul prin care se constată** şi se individualizează suma de plată;

j) în cazul în care asupra unei obligaţii de plată privind creanţele bugetare s-a pronunţat o instanţă judecătorească, suma datorată este cea stabilită prin **hotărâre judecătorească definitivă şi irevocabilă, iar în cazul unei contestaţii** sau cereri de revizuire adresate organului competent potrivit legii, suma datorată este cea prevăzută în decizia emisă de acesta;

k) alte documente emise de organele competente, prin care **se constată şi se individualizează creanţe bugetare.**

3.4. În funcţie de specificul întocmirii lor, **titlurile de creanţă fiscală,** deşi sunt în general diferite pentru fiecare dintre veniturile bugetului public **pot fi grupate în două categorii:**

a) titluri constituite exclusiv în scop fiscal, în care se includ: **procesele - verbale de impunere** întocmite de organele fiscale pentru impozitele datorate de populaţie; **declaraţiile de impunere** pentru anul următor ce se depun de către contribuabili la organele fiscale locale pentru unele impozite, cum este cazul la impozitul pe profit[1]; **actele emise de organele de specialitate** ale Ministerului Finanţelor împuternicite a efectua controlul asupra respectării prevederilor din actele normative fiscale, care constată diferenţe în minus; **deciziile direcţiilor generale ale finanţelor publice** judeţene şi a municipiului Bucureşti şi ale Ministerului Finanţelor prin care se soluţionează contestaţiile privind stabilirea, încasarea, urmărirea impozitelor, taxelor, majorărilor de întârziere şi a altor sume datorate

1. Art. 16 din O.G. nr. 70/1994.

Scanned with OKEN Scanner

bugetelor publice; **hotărârile instanţelor de judecată ale Curţii de Conturi,** iar în anumite cazuri ale **instanţelor de drept comun;**[1]

b) actele care reprezintă implicit titluri de creanţă fiscală cum sunt: statele de plată a salariilor lunare precum şi alte înscrisuri prin care, concomitent cu stabilirea unor plăţi, se constată şi individualizează obligaţii fiscale ale unor subiecţi de impunere. **Statele de plată** reprezintă şi titluri de creanţă fiscală deoarece, pe lângă faptul că ele constată sumele cuvenite persoanelor încadrate în muncă, drepturile băneşti de ajutor etc., individualizează şi unele obligaţii de venituri publice cum sunt: impozitul pe salarii, impozite pe venit etc., calculate, reţinute şi vărsate în contul bugetului public în temeiul acestor state. De asemenea, **chitanţele** prin care se constată plata taxelor de timbru, a altor taxe şi venituri publice ce se percep prin plată directă de către debitor constituie atât mijloc de dovadă a acestor plăţi cât şi titlul de creanţă fiscală, ca în cazul în care nu s-a întocmit în prealabil vreun act de stabilire a cuantumului acestor plăţi. **Bilanţul contabil**[2] este actul prin care se individualizează obligaţia certă a unor persoane faţă de bugetul public, pentru anumite venituri publice. În această categorie **mai pot fi menţionate** actele prin care instanţele judecătoreşti, notariatele de stat, organele vamale etc. stabilesc taxele de timbru, taxele vamale sau alte obligaţii fiscale.

3.5. Constituirea titlului de creanţă fiscală. O trăsătură generală a legislaţiei fiscale din România o reprezintă încă faptul că titlul de creanţă fiscală **se constituie, în primă etapă, pe cale financiară**[3], aşa cum s-a arătat mai sus. Unele activităţi fiscale ale organelor de jurisdicţie de drept comun au, de asemenea, natură financiară şi nu jurisdicţională; astfel, cei nemulţumiţi de cuantumul, spre exemplu, al **taxei de timbru** stabilită de organele judecătoreşti nu se pot folosi de căile de atac judiciare, ci numai de calea introducerii unei contestaţii la autorităţile fiscale competente. Aceasta deoarece "Încadrarea actelor în tariful taxelor de timbru de către instanţele judecătoreşti constituie o sarcină administrativă a acestor organe, stabilită de lege în sarcina lor ca prestatoare de servicii taxabile şi nu constituie obiect al activităţii lor de judecată"[4].

---

1. Art. 63 alin. 4 din Legea nr. 27/1994 şi art. 16 alin. 9 din Legea nr. 34/1994.
2. Art. 5 din O.G. nr. 70/1994.
3. I. Condor, *Particularităţile raporturilor juridice, ale titlului de creanţă şi ale jurisdicţiei în domeniul fiscal,* în "Revista română de drept", nr. 7/1983, p. 14 şi urm.
4. Paragraful 6 alin. 2 din Instrucţiunile Ministerului Finanţelor nr. 1711/1960, date în aplicare Decretului nr. 199/1995 asupra taxelor de timbru, cu modificările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

Titlul de creanţă fiscală, ca act de impunere, are **natura juridică a unui act unilateral de drept fiscal,** fiind întocmit, în temeiul reglementărilor fiscale, pentru stabilirea şi încasarea unui impozit, unei taxe sau altui venit public datorat de către diverşi contribuabili, persoane juridice sau fizice. În ce priveşte **emitentul actului de impunere,** dreptul fiscal se caracterizează prin prevederi legale specifice, conform cărora titlul de creanţă poate fi întocmit de către:

a) organele fiscale în cadrul atribuţiilor ce le revin ca organe de impunere sau ca organe de control fiscal;

b) alte organe ale administraţiei publice, instanţele judecătoreşti, notariatele de stat, organele vamale etc.;

c) regiile autonome, societăţile comerciale şi alte persoane juridice sau fizice pentru impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite sau taxe pe care ele însele le datorează bugetului public, precum şi pentru impozitele şi taxele pe care au obligaţia de a le reţine sau încasa, de la persoanele cărora le plătesc venituri sau le prestează unele servicii ori le eliberează acte taxabile;

d) persoanele fizice, pentru impozitele pe care au obligaţia de a le reţine de la persoanele cărora le plătesc unele venituri, cum este cazul, spre exemplu, a impozitului pe venit asupra salariilor plătite personalului casnic;

e) instanţele de judecată de drept comun care soluţionează unele căi de atac în materie fiscală;

f) instanţele de judecată ale Curţii de Conturi în condiţiile menţionate mai sus[1].

Având în vedere că **natura juridică** a actului de impunere, titlul de creanţă fiscală, nu poate diferi în raport de organele sau persoanele care îl întocmesc, **suntem de părere** că ne aflăm în prezenţa unui act juridic de drept fiscal şi nu a unui act administrativ, tot astfel cum, **mutatis mutandis**, decizia de imputare este considerată ca fiind un act de drept al muncii şi nu de drept administrativ.

4. JURISDICŢIA FISCALĂ

În legislaţia fiscală română s-a stabilit **principiul potrivit căruia titlul de creanţă fiscală, întocmit de persoanele împuternicite de**

1. Secţiunea I, paragraful 2, din acest capitol.

Scanned with OKEN Scanner

organele fiscale, poate fi modificat sau anulat direct numai pe cale financiară, întrucât controlul legalităţii oricărui astfel de titlu, este dat - ca regulă generală - în competenţa organelor financiare.

Astfel, **organele financiare** au obligaţia să verifice modul de stabilire, calculare, reţinere şi vărsare a impozitelor şi taxelor sau altor venituri publice datorate bugetului public, cu care ocazie **pot modifica titlul de creanţă fiscală iniţial,** dispunând virarea la bugetul public din conturile bancare, a impozitelor şi taxelor neachitate în termen, precum şi a majorărilor de întârziere aferente.

Contribuabilii, persoane juridice sau fizice nemulţumite pot face **contestaţie privind stabilirea, încasarea,** urmărirea impozitului pe profit[1], taxei pe valoarea adăugată[2], pe salarii[3] etc., a majorărilor de întârziere, precum şi a altor sume datorate bugetului de stat sau bugetelor locale, care se rezolvă de către **direcţiile generale ale finanţelor publice** judeţene şi a municipiului Bucureşti.

Împotriva deciziei date de aceste direcţii generale, se poate face **contestaţie** la Ministerul Finanţelor.

În cazul **impozitelor şi taxelor locale,** Ministerul Finanţelor, direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene, administraţiile financiare, circumscripţiile şi serviciile fiscale, au obligaţia de a verifica la persoanele juridice sau persoanele fizice, realitatea declaraţiilor de impunere şi modul de stabilire şi încasare a impozitelor şi taxelor prevăzute în Legea nr. 27/1994. Dacă se constată **diferenţe de impozite şi taxe** se iau măsuri pentru **recalcularea şi încasarea acestora** sau, după caz, pentru compensarea sau restituirea lor la cerere, **ceea ce implică întocmirea actului de impunere sau modificarea lui.** Contribuabilii nemulţumiţi pot face **contestaţie** privind aşezarea şi încasarea impozitelor şi taxelor locale, în termen de 30 de zile de la primirea înştiinţării de plată, la Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz. Împotriva deciziei date de direcţia generală menţionată, contribuabilii pot face **plângere**, în termen de 30 de zile de la primirea deciziei, la Ministerul Finanţelor.

Împotriva soluţiei date de Ministerul Finanţelor, se prevede, **pentru prima dată după mai multe decenii,** posibilitatea de a se face **plângere,** în termen de 15 zile de la comunicarea acesteia, **la judecătoria** în a cărei rază teritorială contribuabilul îşi are domiciliul sau, după caz, sediul prin-

1. Art. 29 din O.G. nr. 70/1994.
2. Art. 37 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată în 1995.
3. Art. 14 din Legea nr. 32/1991, republicată în 1996.

Scanned with OKEN Scanner

cipal[1].

În materia **impozitului pe venitul agricol,** legiuitorul a introdus, de asemenea, cele trei căi de atac prevăzute în cazul impozitelor şi taxelor locale, cu unele particularităţi nesemnificative din punct de vedere conceptual[2]. Astfel, contribuabilii din comune pot face **contestaţie** privind stabilirea şi încasarea impozitului pe venitul agricol, în termen de 30 zile de la data primirii înştiinţării de plată, la **Direcţia generală a finanţelor publice** şi controlului financiar de stat judeţeană sau la Administraţia financiară a Sectorului Agricol Ilfov, după caz. Împotriva deciziei direcţiei generale sau a adminstraţiei financiare respective, se poate face **plângere** în termen de 30 de zile de la primirea deciziei, **la Ministerul Finanţelor.** În cazul contribuabililor din oraşe, municipii sau sectoare ale municipiului Bucureşti, **contestaţia** se depune la circumscripţia sau administraţia financiară, după caz, în termen de 30 de zile de la primirea înştiinţării de plată. Împotriva deciziei circumscripţiei sau administraţiei financiare de stat se poate face **plângere,** în termen de 30 de zile de la primirea acesteia, la Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţeană sau a municipiului Bucureşti, după caz.

Împotriva deciziei direcţiei generale menţionate se poate face **plângere la Ministerul Finanţelor,** în termen de 30 de zile de la luarea la cunoştinţă a modului de soluţionare.

Împotriva soluţiei date de Ministerul Finanţelor se poate face **plângere la judecătoria** în a cărei rază teritorială contribuabilul îşi are domiciliul sau, după caz, sediul principal.

Observăm că în cazul impozitelor şi taxelor locale şi al impozitului pe venitul agricol, legiuitorul a introdus o cale de atac ordinară la judecătorie împotriva soluţiei date de Ministerul Finanţelor privind stabilirea şi încasarea impozitelor şi taxelor respective. O astfel de cale de atac ordinară este o **premieră legislativă** în domeniul fiscal.

De asemenea, în cazul impozitului pe profit, impozitului pe dividende şi taxei pe valoarea adăugată, s - a introdus **controlul judiciar.** Astfel, împotriva deciziei Ministerului Finanţelor, se poate face **contestaţie** la Curtea de Apel, iar hotărârea acesteia se poate ataca cu **recurs** la Curtea Supremă de Justiţie.

În ce priveşte **impozitul pe venit,** potrivit art. 32 din Decretul nr. 153/1954, cu modificările ulterioare, contribuabilii care nu au fost impuşi la

1. Art. 63 din Legea nr. 27/1994, în M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994, modificată prin Ordonanţa Guvernului nr. 24/1995.
2. Art. 16 din Legea nr. 34/1994, în M.Of. nr. 140 din 2 iunie 1994, modificată prin Ordonanţa Guvernului nr. 24/1995.

Scanned with OKEN Scanner

timp se impun pe cel mult doi ani anteriori celui în care se constată neimpunerea, iar **modificarea impunerii** se poate face, de asemenea, pe cel mult doi ani anteriori celui în care se cere modificarea impunerii. Contribuabilii nemulţumiţi de stabilirea venitului, calcularea impozitului şi aplicarea înlesnirilor pot face **reclamaţii** la şeful organului fiscal care a efectuat impunerea sau în contul căruia s-a încasat impozitul. Împotriva soluţiei date asupra reclamaţiei, contribuabilii pot introduce **întâmpinări** la direcţia generală a finanţelor publice judeţeană sau a municipiului Bucureşti. Dacă nu sunt mulţumiţi de soluţia direcţiei generale, contribuabilii pot introduce **contestaţie** la Ministerul Finanţelor, care soluţionează litigiul fiscal în mod definitiv.

În cazul **taxelor de timbru,** cei nemulţumiţi de actul care a efectuat încadrarea în tariful taxelor de timbru şi a modului în care a fost calculată taxa, pot face **contestaţie** la direcţia generală a finanţelor publice judeţeană, iar împotriva soluţiei respective este prevăzută posibilitatea introducerii **contestaţiei** la Ministerul Finanţelor, în cadrul unei proceduri speciale[1].

În concluzie, ca regulă, **în primele două căi de atac, actele de impunere nu sunt supuse controlului judiciar,** ci numai celui al organelor fiscale de stat ierarhic superioare celor emitente.

În aceste condiţii, **cererea de restituire a unor sume încasate în plus** cu titlu de venituri publice **este litigiu de natură fiscală,** făcând obiectul unui litigiu supus jurisdicţiei speciale instituite pentru astfel de litigii[2]. Persoana nemulţumită de modul cum i s-a calculat şi încasat impozitul sau taxa se va putea adresa, potrivit dispoziţiilor procesuale fiscale, în prima şi a doua instanţă, organelor financiare competente.

În **contestaţiile la executare** formulate de contribuabili, instanţele judecătoreşti au competenţa de a cerceta numai legalitatea actelor de urmărire, fără a putea verifica temeinicia şi legalitatea titlului de creanţă fiscală, deoarece modul în care au fost stabilite veniturile impozabile sau calculat impozitul etc., respectiv temeiul juridic şi elementele ce au stat la baza constituirii titlului, sunt de competenţa în prima şi a doua instanţă, organelor fiscale şi a instanţelor de judecată menţionate.

De la regula analizată, privind jurisdicţia administrativ-fiscală,

---

1. A se vedea Trib. Suprem, s.civ., dec. nr. 6/1974, în I. G. Mihuţă, *Repertoriul de practică judiciară în materie civilă al Tribunalului Suprem şi al altor instanţe judecătoreşti pe anii 1969-1975,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1976, p. 350.
2. Plen. Trib. Supr. dec. de îndrumare nr. 8/1974, în C.D. pe anul 1974, p. 25; dec. P.A.S. nr. 126/1981, în "Revista economică - supliment" nr. 36/1981, p. 12.

Scanned with OKEN Scanner

moştenită de la regimul comunist, **derogă Legea privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi,** care **prevede calea judiciară de constituire a titlului de creanţă fiscală.** Astfel, instanţele de judecată ale acestei Curţi sunt învestite cu competenţa de a dispune, prin hotărârile ce le pronunţă, virarea la bugetele publice a sumelor datorate statului, unităţilor administrativ - teritoriale sau instituţiilor publice. Hotărârile respective constituie **titluri de creanţă fiscală** create pe cale judiciară. Această competenţă este aplicată la persoanele juridice de drept public şi privat, deoarece sunt supuse controlului financiar al Curţii de Conturi[1].

A doua derogare o reprezintă Legile nr. 27 şi 34/1994 care introduc controlul jurisdicţional al judecătoriei împotriva soluţiei Ministerului Finanţelor privind stabilirea şi încasarea impozitelor şi taxelor locale, respectiv impozitul pe venitul agricol[2],(precum şi impozitului pe profit, impozitului pe dividende şi taxei pe valoarea adăugată).

5. PROPUNERI DE LEGE FERENDA

Aşezarea impunerii, condiţiile de formare, organele competente şi regimul diferitelor categorii de titluri de creanţă fiscale, precum şi jurisdicţia fiscală nu sunt - după părerea mea - unitar şi complet reglementate prin acte normative la nivelul corespunzător importanţei şi complexităţii acestor instituţii juridico - fiscale. **Suntem de părere** că este necesară adoptarea unei reglementări speciale care să instituie norme de procedură corespunzătoare.

Pe de altă parte, observăm că, de regulă, titlul de creanţă fiscală privitor la impozitele, taxele şi celelalte venituri ale bugetelor publice se constituie pe cale financiară, iar căile de atac împotriva acestor acte financiare se pot exercita la şi se rezolvă în majoritatea cazurilor de organele fiscale. Având în vedere **necesitatea unui control jurisdicţional neutru şi în materie fiscală** şi ţinând seama de prevederile Constituţiei României, precum şi de specificul deosebit al dreptului fiscal, **suntem de părere** că ar fi necesară introducerea controlului judiciar, cel puţin în a doua cale de atac, al Curţii de Conturi. În acest sens, **susţinem instituirea competenţei materiale a colegiului judeţean de jurisdicţie al Curţii de Conturi de** a soluţiona, în a doua instanţă deci în locul Ministerului Finanţelor, plângerile împotriva soluţiilor date în legătură cu stabilirea, încasarea şi

1. Art. 77 alin. (3) din Legea nr. 94/1992, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
2. M.Of. nr. 127 din 24 mai 1994 şi nr. 140 din 2 iunie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

urmărirea impozitelor, taxelor, majorărilor de întârziere şi celorlalte venituri ale bugetelor publice. Hotărârea colegiului judeţean de jurisdicţie al Curţii de Conturi poate să fie supusă **recursului**, în condiţiile Legii nr. 94/1992. Hotărârea definitivă urmează să fie executorie, fără a fi necesară învestirea ei cu formula executorie şi nici procedura popririi, aplicându-se, în mod corespunzător, prevederile art. 85 şi urm. din Legea privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi, ceea ce **ar asigura celeritatea** ce se impune spre încasarea veniturilor publice pentru a se putea realiza la timp finanţarea nevoilor publice. De altfel, aşa cum s-a arătat mai sus, Curtea de Conturi are deja competenţa de a constitui, în anumite limte, titluri de creanţă fiscale pe cale judiciară[1].

Secţiunea a IV-a
Moduri specifice de stingere a obligaţiilor fiscale

Reglementările legale în vigoare prevăd mai multe moduri de stingere a obligaţiilor fiscale, după cum urmează: plata, compensarea, anularea, scăderea şi prescripţia.

1. PLATA

Este principalul mod de stingere a obligaţiilor fiscale[2]. În mod obişnuit, plata se efectuează de bunăvoie, din iniţiativa contribuabililor, persoane juridice sau persoane fizice sau plătitorilor creanţelor fiscale. În caz contrar, se aplică măsurile legale de constrângere în cadrul executării silite.

Persoanele juridice plătesc impozitele, taxele şi alte venituri publice - în general - prin **decontare fără numerar,** prin intermediul ordinului de plată depus la banca comercială la care au cont.

Persoanele fizice efectuează plata datoriilor către bugetul public în numerar, direct la organele competente a încasa veniturile publice, prin mandat poştal ori prin aplicare de timbre fiscale.

Plata obligaţiilor fiscale se face distinct pentru fiecare sumă datorată, în parte, în contul bugetului corespunzător, în **ordinea** vechimii acestora, astfel:

a) restanţele din anii precedenţi, o dată cu majorările de întârziere

1. Legea nr. 94/1992, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
2. A se vedea D. D. Şaguna, *Drept financiar şi fiscal,* Editura Oscar Print, Bucureşti, 1994, p. 368-370.

Scanned with OKEN Scanner

aferente;

b) restanţele anului curent, o dată cu majorările de întârziere;

c) sumele datorate la termenele legale de plată;

d) sumele cu termene scadente viitoare.

În cazul când obligaţia fiscală nu a fost achitată de debitor, la plata sumei datorate este obligat în condiţiile legii:

a) moştenitorul care a acceptat succesiunea debitorului decedat;

b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile şi obligaţiile persoanei juridice supuse reorganizării.

Obligaţia menţionată revine şi persoanelor care îşi asumă obligaţia de plată, printr-un **angajament de plată** sau printr-un **act de garanţie** încheiat în formă autentică[1].

Plata veniturilor publice trebuie făcută **la termenele de plată** prevăzute de normele referitoare la scadenţa obligaţiilor fiscale, care indică periodicitatea plăţilor şi data până la care se efectuează acestea, fără a se suporta sancţiuni (majorări de întârziere). La stabilirea termenelor de plată se au în vedere mărimea venitului, necesitatea alimentării ritmice a fondului bugetar public, posibilităţile de plată ale contribuabililor, condiţiile specifice de realizare a veniturilor impozabile etc. Plăţile se fac zilnic, semidecadal, chenzinal, lunar, trimestrial sau de două ori pe an, aşa cum s-a arătat la fiecare impozit sau taxă în parte.

În cazul în care termenul de plată a obligaţiei bugetare expiră într-o **zi nelucrătoare**, plata se consideră în termen, dacă este efectuată în ziua imediat următoare.

Pentru obligaţiile bugetare care **nu au prevăzute termene de plată** prin actele normative care le-au reglementat, Ministerul Finanţelor este abilitat să stabilească aceste termene.

Obligaţiile bugetare stabilite de organele competente, **prin documente de verificare sau de constatare,** se plătesc în termen de cel mult 15 zile de la data semnării sau a comunicării documentului de verificare sau de constatare, care constituie şi înştiinţare de plată.

Contestaţiile depuse de plătitori, cu privire la stabilirea obligaţiilor bugetare efectuate cu ocazia verificărilor, **nu suspendă** obligaţia acestora la plata sumelor datorate.

În cazul **plăţilor în numerar,** obligaţia bugetară se consideră achitată la data înscrisă în documentul de plată eliberat de unităţile de specialitate.

---

1. Art. 12 din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru plătitorii care au **cont bancar,** data plăţii este data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, confirmate prin ştampila şi semnătura autorizată a acestora.

Orice obligaţie bugetară neachitată la scadenţă generează plata unor **majorări** calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv.

În cazul constatării unor **diferenţe** de obligaţii bugetare, stabilite de organele competente, calculul majorărilor de întârziere începe cu ziua imediat următoare scadenţei obligaţiei bugetare la care s-a stabilit diferenţa, până în ziua plăţii inclusiv.

Cota majorărilor de întârziere se stabileşte prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanţelor, corelat cu rata dobânzii de referinţă a Băncii Naţionale a României, la care se adaugă cel mult 10 procente.

Băncile sunt obligate să vireze sumele reprezentând venituri bugetare în aceeaşi zi în care a debitat contul plătitorului. În caz contrar, majorările de întârziere datorate pentru neplata în termen, sunt suportate de către bănci.

La sumele reprezentând majorări de întârziere stabilite potrivit legii, la amenzile de orice fel, precum şi la sumele încasate efectiv prin poprire pe salarii şi pensii de la persoane fizice, **nu se datorează majorări.**

O măsură specifică legislaţiei fiscale române o constituie **plafonarea cuantumului** majorărilor de întârziere[1] care, conform unor acte normative, nu pot depăşi debitul datorat[2]. Plafonarea majorărilor **este exclusiv de natură legală** deoarece limitarea minimului sau maximului acestora se poate fixa numai prin acte normative. O stabilire pe cale convenţională a limitei maxime sau minime a majorărilor de întârziere nu este posibilă, deoarece aplicarea acestor sancţiuni fiscale este specifică **raporturilor juridice fiscale,** în care părţile au poziţii diferite, nu egale cum este cazul în privinţa raporturilor juridice contractuale.

2. COMPENSAREA

Este un mod specific de stingere a obligaţiilor fiscale. În procedura fiscală română, sumele plătite în plus peste cele datorate legal cu titlu de impozite, taxe sau alte venituri publice pot fi compensate cu obligaţii băneşti

1. Pentru amănunte vezi I. Condor, *Condiţiile de aplicare a plafonării unor majorări de întârziere,* în "Revista română de drept" nr. 5/1978, p. 34.
2. Ordonanţa Guvernului nr. 34/1995, în M.Of. nr. 202 din 31 august 1995.

Scanned with OKEN Scanner

reciproce sau restituite plătitorului.

Compensarea[1] sumelor plătite în plus cu datoriile restante ori viitoare este posibilă şi necesară dacă aceiaşi contribuabili au datorii restante ori viitoare faţă de bugetul public, existând deci creanţe reciproce între stat şi subiecţii impunerii. Acest mod de stingere a obligaţiei fiscale este admis limitat, în condiţiile prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 11/1996, se compensează sau se restituie plătitorului următoarele sume:

a) cele plătite fără existenţa unui titlu de creanţă;

b) cele plătite în plus faţă de obligaţia bugetară;

c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;

d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;

e) cele de rambursat de la bugetul de stat, potrivit legii;

f) cele stabilite prin hotărâri sau decizii ale organelor jurisdicţionale sau administrative.[2]

Sumele plătite în plus se compensează după cum urmează:

- cu obligaţii bugetare restante din anii precedenţi;
- cu obligaţii bugetare scadente din anul în curs;
- cu obligaţii bugetare viitoare, numai la cererea plătitorului.

În sensul alineatului precedent, prin **obligaţii bugetare din anii precedenţi** se înţelege debitul provenit din impozite, taxe şi alte venituri bugetare, precum şi majorările de întârziere aferente.

Compensarea sumelor se face de organul de specialitate competent, **din oficiu sau la cererea** plătitorului, în termen de 30 de zile, cu alte obligaţii bugetare, indiferent de natura lor.

Organul competent va înştiinţa în scris pe plătitor despre măsura compensării, luată în termen de 7 zile de la data efectuării operaţiunii.

Rambursarea sumelor provenind din taxa pe valoarea adăugată şi din accize, precum şi restituirea taxelor de timbru şi a altor venituri bugetare se fac conform prevederilor legale aplicabile în materie.

Dreptul de a cere compensarea sau restituirea sumelor privind obligaţiile bugetare se **prescrie în termen de 3 ani** de la data încheierii anului financiar în care a luat naştere dreptul la compensare sau la restituire.

Se practică compensarea alternativ cu restituirea; însă când urmărirea se face împotriva persoanelor fizice de către organele financiare locale, compensarea are **două forme:** obişnuită şi extinsă din oficiu.

---

1. A se vedea: I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Olcescu, *Drept financiar*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 109; D. D. Şaguna, *op. cit.*, p. 370-372.
2. Art. 96 din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996.

Scanned with OKEN Scanner

Compensarea obişnuită este reglementată alternativ cu restituirea sumelor încasate fără bază legală de la aceleaşi persoane ca urmare unei impuneri ori taxări eronate, evaluării exagerate a bunurilor, impunerii unor venituri sau bunuri exceptate etc. Se consideră o compensare obişnuită deoarece se practică între **stat şi aceleaşi persoane fizice,** subiecţi ai impunerii.

Compensarea extinsă din oficiu este prevăzută cu aplicabilitate subsidiară, în ce priveşte sume rămase ca plătite în plus şi după compensarea obişnuită cu sume datorate de aceeaşi persoană, precum şi de membrii familiei sale. Sumele apărute în plus după compensarea cu cele datorate de aceeaşi persoană fizică, se compensează, în continuare, din oficiu, cu sumele datorate din restanţe pe anul în curs sau pe anii precedenţi de aceeaşi persoană sau membrii familiei sale cu care gospodăreşte împreună (soţ, soţie, copii şi părinţi), înscrişi în evidenţele fiscale până la data apariţiei plusului. În realitate are loc o **dublă extindere a compensării din oficiu,** pe de o parte în timp, întrucât operează asupra unor restanţe datorate pe anul în curs sau pe anii precedenţi , iar pe de altă parte la debitori, deoarece se aplică pentru sume datorate atât de aceeaşi persoană fizică cât şi de unii membrii ai familiei sale cu care gospodăreşte în comun. În măsura în care şi după această compensare efectuată din oficiu rămân totuşi sume plătite în plus, fără bază legală, ele **se pot restitui**, la cererea contribuabililor.

Taxele de timbru se pot restitui, compensa sau vira în contul datoriilor din alte taxe sau impozite, indiferent dacă plătitorul este persoană juridică sau persoană fizică, numai în **următoarele cazuri:** se refuză autentificarea unui act; plata în plus s-a făcut dintr- o greşită interpretare a legii; plata s-a făcut fără titlu; împăcarea soţilor sau retragerea acţiunii de divorţ în tot cursul judecăţii, situaţie în care se restituie jumătate din taxa de timbru, la cererea celui care a plătit- o. Taxele plătite prin aplicare şi anulare de timbre fiscale, precum şi taxele plătite pentru servicii prestate de notariatul public, **nu se restituie.** Compensarea se efectuează prin trecerea plusului în contul altor taxe de timbru datorate, precum şi prin viza pentru folosirea documentului de plată, pentru justificarea plăţii taxei la un alt act sau serviciu taxabil, decât cel pentru care s-a făcut plata iniţială.

3. ANULAREA OBLIGAŢIEI FISCALE

Reprezintă un alt mod specific de stingere a obligaţiilor fiscale, care

Scanned with OKEN Scanner

poate interveni pe **două căi:** prin norme cu caracter general se poate dispune, în mod excepţional, stingerea obligaţiilor fiscale[1]; prin decizii ale organelor administraţiei publice competente se poate aproba anularea obligaţiilor fiscale, de la caz la caz, la cererea debitorilor. Această ultimă cale de anulare a obligaţiei fiscale se aplică, în pricipiu, numai pentru majorările de întârziere şi pentru amenzi, organul competent fiind Ministerul Finanţelor.

În **situaţii deosebite,** cum sunt calamităţile naturale, starea de necesitate şi altele asemenea, la propunerea Ministerului Finanţelor, Guvernul poate aproba **anularea** unor categorii de obligaţii bugetare.

De asemenea, în situaţiile în care **cheltuielile de executare pot fi mai mari** decât cuantumul obligaţiilor bugetare supuse executării silite, organele Ministerului Finanţelor pot aproba anularea debitelor respective.

Aceste două competenţe de anulare a obligaţiilor bugetare au fost introduse, pentru prima dată, prin Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996[2].

Sfera largă a competenţei implică, credem, o deosebită grijă din partea celor două organe ale administraţiei publice pentru a nu se aplica abuziv anulările de obligaţii bugetare.

4. SCĂDEREA

În caz de insolvabilitate a debitorului, obligaţiile bugetare urmărite de organele financiare pot fi scăzute din evidenţa acestora.

Procedura de insolvabilitate este aplicabilă în următoarele situaţii:

a) debitorul nu are venituri sau bunuri urmăribile;

b) când, după încetarea executării silite pornite împotriva debitorului, rămân debite neachitate;

c) debitorul a dispărut sau a decedat fără să lase avere;

d) debitorul nu este găsit la ultimul domiciliu sau sediu cunoscut şi, la acestea ori în alte locuri unde există indicii că a avut avere, nu se găsesc venituri sau bunuri urmăribile;

e) debitorul a fost supus procedurii de reorganizare şi lichidare judiciară care, potrivit legii, a fost închisă;

f) când, potrivit legii, debitorul, persoană juridică, îşi încetează existenţa în alt mod decât cel prevăzut la lit. e) şi au rămas neachitate

1. Este aşa-numita *amnistie fiscală* care s-a adoptat, spre exemplu, prin decretele nr. 258/1949, nr. 420/1952, nr. 727/1956, declarându-se anulate impozitele, taxele şi amenzile fiscale restante ale persoanelor fizice.
2. Art. 95 şi 96 din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996.

Scanned with OKEN Scanner

obligaţii bugetare.

În cazurile când se constată că **debitorii au dobândit venituri sau bunuri urmăribile** după declararea stării de insolvabilitate, organele de executare vor lua măsurile necesare de redebitare a sumelor şi de executare silită.

În reglementarea actuală sunt mai clar şi limitativ prevăzute situaţiile în care este aplicabilă procedura de insolvabilitate. Desigur că detalii privind constatarea stării de insolvabilitate şi de aprobare a scăderii se vor reglementa prin hotărâre a Guvernului, potrivit competenţei prevăzute de art. 109 din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996.

Secţiunea a V-a
Executarea silită

1. PROCEDEE DE REALIZARE A CREANŢELOR FISCALE

Impozitele şi taxele se pot realiza prin mai multe **procedee,** astfel:

a) încasarea sau plata directă a impozitelor şi taxelor, procedeu care se aplică la cea mai mare parte a creanţelor fiscale datorate de persoanele juridice, cum sunt, spre exemplu, impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, contribuţia pentru asigurările sociale, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat etc. În cadrul acestui procedeu, organele fiscale verifică modul în care a fost determinat de către subiecţii impunerii cuantumul impozitelor, taxelor şi al celorlalte venituri datorate bugetului public;

b) reţinerea şi vărsarea la bugetul public a impozitului datorat, modalitate denumită şi **"stopajul la sursă"**. În acest caz persoanele juridice sau fizice de la care se realizează veniturile impozabile calculează, reţin şi varsă în contul bugetului public sumele ce i se cuvin cu titlu fiscal (impozit pe salarii, dividende etc.);

c) impunerea şi debitarea efectuate de organele fiscale care au competenţa de a calcula, trece în rolurile fiscale şi urmări încasarea unor categorii de impozite şi taxe (impozitele datorate de persoanele fizice, cu excepţia impozitului pe salarii);

d) anularea de timbre fiscale şi emiterea de recipise cec,

Scanned with OKEN Scanner

procedeu utilizat pentru încasarea de taxe de timbru.

Nerespectarea termenelor de plată a sumelor datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale atrage obligaţia calculării majorărilor de întârziere prevăzute de lege. Încasarea la bugetele publice menţionate a sumelor datorate şi neachitate în termen de către persoanele fizice şi persoanele juridice se face prin **aplicarea normelor de procedură fiscală şi executare silită prevăzute de lege.**[1]

2. MĂSURI ASIGURATORII

În vederea asigurării realizării creanţelor bugetare care urmează a fi stabilite de către instanţele judecătoreşti, organele financiare de executare, odată cu introducerea acţiunii împotriva debitorilor, precum şi persoanelor care, potrivit legii, răspund solidar cu acesta, pot cere instanţei să dispună, după caz, luarea următoarelor **măsuri asiguratorii:** înfiinţarea popririi asiguratorii asupra veniturilor; aplicarea sechestrului asigurator asupra bunurilor mobile; instituirea ipotecii asiguratoare asupra bunurilor imobile ce aparţin persoanelor chemate în judecată; orice altă măsură de indisponibilizare a veniturilor şi bunurilor urmărite, prevăzută de lege. Pentru aceste acţiuni nu este necesară depunerea de cauţiuni[2]. **Încheierea** instanţei prin care s-a dispus luarea măsurilor asiguratorii, de îndată ce a devenit executorie, potrivit legii, se comunică organului competent pentru executare.

Măsurile de asigurare dispuse de instanţele judecătoreşti[3] şi de alte organe competente, **se aduc la îndeplinire** de către organele de executare, potrivit dispoziţiilor privind executarea silită a creanţelor bugetare, dacă legea nu prevede altfel. Organul care aplică măsurile asiguratorii încheie un proces-verbal în care se consemnează toate operaţiunile efectuate, care se trimite organului care a dispus luarea măsurii.

În temeiul încheierii instanţei sau al dispoziţiei organului competent, veniturile şi bunurile urmăribile sunt indisponibilizate în măsura necesară asigurării realizării creanţei bugetare.

În cazul **inscripţiei ipotecare,** un exemplar al procesului - ver-

1. Legea nr. 10/1991 privind finanţele publice, (art. 73), în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
2. Art. 16 din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, în M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.
3. Inclusiv măsurile asiguratorii dispuse de către instanţele de judecată ale Curţii de Conturi, potrivit art. 73 din Legea nr. 94/1992, în M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.

Scanned with OKEN Scanner

bal întocmit de organul de executare, precum şi o copie certificată de pe încheierea instanţei sau de pe dispoziţia organului competent se transmit organului de executare în a cărui rază teritorială este situat imobilul, care, potrivit legii, are competenţa de a solicita efectuarea inscripţiei ipotecare în registrul special de publicitate imobiliară ori în evidenţele de carte funciară, după caz. Actele de dispoziţie care ar putea interveni ulterior inscripţiei ipotecare sunt nule de drept faţă de creditorii urmăritori.

Bunurile sechestrate ca măsură asiguratorie, constând în obiecte din **metale rare sau pietre preţioase, titluri de valoare**, obiecte de artă şi colecţii de valoare, precum şi în obiecte de muzeu sunt ridicate în mod obligatoriu. Aceste bunuri se depun de organul de executare, în termen de 48 de ore, la cea mai apropiată unitate a Băncii Naţionale a României, ori sunt date în custodia muzeelor sau a altor unităţi abilitate, după caz.

Mijloacele de plată străine trebuie sechestrate şi ridicate în mod obligatoriu, urmând a fi depuse, spre păstrare, în 48 de ore, la cea mai apropiată unitate bancară abilitată să efectueze operaţiuni în valută.

Bunurile menţionate se păstrează de către unitatea la care au fost depuse, la dispoziţia organului care a încuviinţat luarea măsurilor asiguratorii, până la soluţionarea definitivă a cauzei.

Sumele în lei, ridicate cu ocazia măsurilor de asigurare, se consemnează la unităţile abilitate, pe numele debitorului.

Depunerea bunurilor ori a sumelor menţionate se face la dispoziţia organului care a încuviinţat măsurile de asigurare, căruia i se va preda documentul de depunere, în termen de 3 zile de la data depunerii. În cazul în care, prin măsurile asiguratorii dispuse, nu se asigură realizarea integrală a creanţei bugetare iar organul de executare constată existenţa şi a altor venituri sau bunuri ce pot constitui obiectul acestor măsuri, se poate cere instanţei judecătoreşti sau organului care a încuviinţat măsurile asiguratorii să hotărască **completarea măsurilor dispuse anterior.**

În situaţia în care, cu prilejul aplicării măsurilor de asigurare, se găsesc **bunuri deţinute cu încălcarea dispoziţiilor legale,** sunt sesizate organele competente, în vederea luării măsurilor corespunzătoare.

Dacă valoarea bunurilor proprii ale debitorului nu acoperă creanţa bugetară, **măsurile de asigurare pot fi aplicate şi asupra bunurilor comune** ce aparţin debitorului şi soţului acestuia. La cererea oricărei părţi, instanţa va hotărî **împărţirea bunurilor comune.**

Împotriva actelor de aplicare a măsurilor asiguratorii, cel intersat poate face **contestaţie** la instanţa judecătorească competentă.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul măsurilor dispuse de către **instanţele de judecată ale Curţii de Conturi,** contestaţiile se depun la colegiul jurisdicţional care a soluţionat cauza în prima instanţă, ceea ce rezultă din coroborarea prevederilor art. 87 cu art. 85 din Legea nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi[1].

3. PROCEDURA GENERALĂ DE EXECUTARE SILITĂ

Conform art. 73 alin. 1 din Legea privind finanţele publice[2], încasarea la bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat a sumelor datorate şi neachitate în termen de către persoanele juridice sau persoanelor fizice se face prin **aplicarea normelor de procedură fiscală şi executare silită** prevăzute de lege. Reglementarea la care face trimitere textul citat este cuprinsă, în prezent, în Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanţelor bugetare[3]. Această ordonanţă prevede că toate **creanţele bugetare se realizează** prin încasare efectivă, prin executare silită când este cazul, precum şi prin alte modalităţi prevăzute de ordonanţa respectivă.

Din prevederile legale menţionate rezultă că procedura fiscală, inclusiv cea a executării silite, **se aplică,** pentru prima dată, după mai bine de 40 de ani, **în mod unitar pentru persoanele juridice şi cele fizice**. Avem în vedere că potrivit legislaţiei anterioare[4], procedura de executare silită pentru creanţe bugetare se aplica numai persoanelor fizice şi persoanelor juridice altele decât unităţile socialiste. Acestea din urmă se bucurau de o protecţie specială, bunurile lor neputând fi urmărite decât în anumite limite, deosebit de restictive.

Executarea silită a creanţelor bugetare poate **fi pornită numai în temeiul unui titlu executoriu** emis de organul competent potrivit legii, ori a unui alt înscris căruia legea îi recunoaşte caracterul de titlu executoriu.

Titlul de creanţă devine titlu executoriu la data la care creanţa bugetară este **scadentă** prin expirarea termenului de plată prevăzut de lege sau stabilit de organul competent, ori în alt mod prevăzut de lege.

Pentru obligaţiile bugetare reprezentând impozite, taxe, con-

1. M.Of. nr. 224 din 9 septembrie 1992.
2. M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991.
3. M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.
4. Decretul nr. 221/1960, republicat în B.Of. nr. 144 din 15 decembrie 1969.

Scanned with OKEN Scanner

tribuţii, amenzi, majorări de întârziere şi alte sume datorate şi neachitate în termenul legal de plată, titlul executoriu îl constituie actul, emis sau aprobat de organul competent, prin care acestea se stabilesc.

În cazul în care suma neachitată la scadenţă din obligaţia bugetară a fost stabilită de organele competente ale Ministerului Finanţelor, organul de executare va întocmi, **pentru fiecare creanţă, câte un act distinct,** denumit **titlu executoriu**, care va conţine: antetul organului emitent; numele şi prenumele sau denumirea debitorului, domiciliul sau sediul acestuia, precum şi orice alte date de identificare; cuantumul şi natura sumelor datorate; temeiul legal al puterii executorii a titlului; data întocmirii titlului, ştampila şi semnătura organului de executare.

Pentru **debitorii obligaţi în mod solidar** la plata creanţelor bugetare, se va putea întocmi un singur titlu executoriu.

Titlurile executorii care privesc creanţe bugetare emise de alte organe decât cele ale Ministerului Finanţelor **se transmit, în termen de 15 zile, spre executare silită** potrivit legii, organelor financiare de executare, în a căror rază teritorială îşi are **sediul sau domiciliul debitorul**[1].

Dacă au fost luate măsuri asiguratorii, cu adresa de comunicare a titlului executoriu se trimit, în copie certificată, şi procesele - verbale de aducere la îndeplinire a acestor măsuri.

Executarea silită se poate **întinde** asupra tuturor bunurilor şi veniturilor debitorului, urmăribile potrivit legii.

Sumele ce reprezintă **veniturile băneşti ale debitorului, persoană fizică,** realizate din activitatea proprie, pensiile de orice fel, precum şi ajutoarele sau indemnizaţiile cu destinaţie specială sunt supuse urmăririi numai în cazurile şi **în limitele prevăzute de Codul de procedură civilă** ori de alte dispoziţii legale aplicabile în materie.

În cazul **debitorului, persoană fizică, nu se pot urmări,** fiind necesare vieţii şi muncii debitorului, precum şi familiei sale:

a) bunurile mobile de orice fel, care servesc la continuarea studiilor şi la formarea profesională, precum şi la exercitarea profesiei sau a altei ocupaţii cu caracter permanent, inclusiv cele necesare desfăşurării activităţii agricole, cum sunt uneltele, seminţele, îngrăşămintele, furajele şi animalele de producţie şi de lucru;

b) bunurile strict necesare uzului personal sau casnic al debitorului şi familiei sale, precum şi obiectele de cult religios, dacă nu sunt mai multe de acelaşi fel;

1. Este cazul, spre exemplu, al *ordinului de executare,* emis de instanţele de judecată ale Curţii de Conturi, potrivit art. 86 alin. 2 din Legea nr. 94/1992.

Scanned with OKEN Scanner

c) alimentele necesare debitorului şi familiei sale pe timp de două luni, iar dacă debitorul se ocupă exclusiv cu agricultura, alimentele sunt necesare până la noua recoltă;

d) combustibilul necesar debitorului şi familiei sale pentru încălzit şi pentru prepararea hranei, socotit pentru 3 luni de iarnă;

e) casa locuită de debitor şi de familia sa, împreună cu anexele ei şi terenul din jur. Atunci când casa are mai multe locuinţe, se exceptează de la urmărire numai locuinţa ocupată de debitor şi familia sa, precum şi terenul şi anexele corespunzătoare acestei locuinţe;

f) obiectele necesare persoanelor handicapate sau destinate îngrijirii persoanelor bolnave.

Măsura de la lit. e) nu este aplicabilă în cazurile în care executarea silită se face pentru stingerea creanţelor bugetare rezultate din săvârşirea de infracţiuni.

Bunurile, valorile şi sumele de bani aparţinând debitorului, persoană fizică, precum şi bunurile, sumele de bani şi valorile proprietate a debitorului, persoană juridică, pot fi urmărite potrivit legii **numai în limita valorii necesare stingerii creanţei bugetare.**

Cheltuielile de executare silită a creanţelor bugetare se suportă din Bugetul Ministerului Finanţelor. **Sumele recuperate** în contul cheltuielilor de executare silită se fac venit la bugetul de stat.

Cheltuielile de orice fel necesare efectuării executării silite sunt în **sarcina debitorului urmărit,** dacă legea nu prevede altfel. Pe baza dovezilor privind cheltuielile făcute, suma ce urmează a fi plătită de către debitor se stabileşte de către organul de executare prin proces - verbal.

În cazul în care prin titlul executoriu au fost **acordate dobânzi, penalităţi sau alte sume**, fără să fi fost stabilit cuantumul acestora, ele sunt calculate de către organul de executare şi consemnate într-un proces - verbal.

Pentru sumele stabilite, procesul - verbal, semnat de conducătorul organului de executare, constituie titlu executoriu. În cazul în care prin executarea silită efectuată **nu s-au realizat obligaţiile stabilite** cu orice titlu în sarcina debitorului, organul de executare va întocmi un proces - verbal în care va consemna atât sumele încasate, cât şi cele care nu au fost recuperate.

Este interesantă prevederea din art. 40 a Ordonanţei Guvernului nr. 11/1996, care prevede că organele de executare pot folosi, succesiv sau concomitent, **oricare din modalităţile de executare silită** prevăzute de ordonanţă. **În reglementarea anterioară** "organele financiare

Scanned with OKEN Scanner

locale", ca organe de executare, erau obligate să recurgă în mod succesiv la cele trei căi de executare silită[1].

În aplicarea prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 11/1996, se prevede competenţa de a se emite hotărâri ale Guvernului, ordine ale ministrului finanţelor, precum şi hotărâri ale altor organe de specialitate ale administraţiei publice, în raport de atribuţiile legale ale acestora.

4. ORGANE DE EXECUTARE

Pentru creanţele bugetare administrate de către Ministerul Finanţelor, precum şi de către instituţiile publice, sunt abilitate să aducă la îndeplinire măsurile asiguratorii şi să efectueze procedura de executare silită, **organele de specialitate ale direcţiilor generale ale finanţelor publice** şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti şi **unităţile** subordonate acestora, **unităţile subordonate Direcţiei generale a vămilor** numai pentru creanţele determinate în vamă, precum şi **direcţia de specialitate din cadrul Ministerului Finanţelor,** care sunt denumite în continuare organe de executare.

Personalul organelor de executare împuternicit să aplice măsurile de executare silită, îndeplineşte o funcţie ce implică **exerciţiul autorităţii de stat.**

Pentru efectuarea procedurii de executare silită **este competent** organul de executare în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmăribile, **coordonarea** întregii executări revenind organului în a cărui rază teritorială îşi are sediul sau domiciliul debitorul.

Organul de executare coordonator va sesiza în scris celelalte organe, comunicându - le titlul executoriu în copie certificată, situaţia debitorului, contul în care se vor vărsa sumele încasate, precum şi orice alte date utile privind identificarea debitorului şi a bunurilor ori veniturilor supuse executării silite.

În cazul **debitorilor solidari,** debitul se comunică spre executare unui singur organ de executare coordonator al întregii executări silite.

Organul de executare coordonator este cel în a cărui rază teritorială îşi are domiciliul sau sediul debitorul despre care există indicii că deţine mai multe venituri sau bunuri urmăribile.

Organul de executare coordonator înscrie în întregime debi-

1. Art. 25 şi urm. din H.C.M. nr. 792/1960, republicată în B.Of. nr. 144 din 15 decembrie 1969.

Scanned with OKEN Scanner

tul în evidenţele sale şi ia măsuri de executare silită, comunicând întregul debit fiecărui organ de executare în a cărui rază teritorială domiciliază sau îşi au sediul ceilalţi codebitori.

Organele de executare sesizate cărora li s-a comunicat debitul, după înscrierea acestuia într- o evidenţă nominală, vor lua măsuri de executare silită şi vor comunica lunar organului de executare coordonator sumele realizate în contul debitorului.

Dacă organul de executare coordonator, care ţine evidenţa întregului debit, constată că acesta a fost lichidat prin actele de executare silită, făcute de el însuşi şi de celelalte organe sesizate, el este obligat să ceară, în scris, acestora din urmă să înceteze de îndată executarea silită.

Organele de executare **au obligaţia** de a face demersurile necesare pentru identificarea domiciliului sau sediului debitorului, precum şi a bunurilor şi veniturilor lui urmăribile. În cazul în care titlul executoriu i - a fost transmis spre executare de către un alt organ decât cele ale Ministerului Finanţelor, organul de executare îi va confirma primirea, în termen de 30 de zile.

Dacă **debitorul nu este găsit** la domiciliul sau sediul cunoscut, organul de executare este obligat să solicite organelor de poliţie să facă cercetări, precum şi să ceară relaţii de la Oficiul Registrului comerţului sau de la oricare altă persoană fizică sau juridică, ori de la alte organe competente, în scopul stabilirii locului unde se află debitorul şi obţinerii oricăror date deţinute în legătură cu acesta.

Când se constată că domiciliul sau sediul debitorului se află în raza teritorială a altui organ de executare, titlul executoriu împreună cu dosarul executării vor fi trimise acestuia, înştiinţând, dacă este cazul, organul de la care s-a primit titlul executoriu.

Organele de poliţie, Registrul comerţului şi celelalte persoane menţionate, sunt obligate să dea de îndată **relaţiile solicitate** de organul de executare, fără perceperea vreunei taxe sau vreunui tarif.

La cererea organului de executare, **băncile** sunt obligate să-i furnizeze în scris relaţiile solicitate, necesare urmăririi debitorilor prin poprire, precum şi pentru luarea altor măsuri privind realizarea creanţelor bugetare, cu respectarea normelor privind secretul bancar.

Ori de câte ori este necesar, **poliţia are obligaţia să dea concursul** organelor de executare, la cererea acestora, în îndeplinirea, potrivit legii, a activităţii de executare silită.

În cazul în care debitorul nu-şi achită obligaţiile de plată, organul de executare îi va transmite o **înştiinţare de plată,** prin care i se notifică

Scanned with OKEN Scanner

acestuia suma de plată datorată. În termen de 15 zile, debitorul urmează să-şi achite obligaţiile restante sau să facă dovada achitării acestora. Înştiinţarea de plată este un act premergător executării silite.

Dacă debitorul nu a efectuat plata în termenul prevăzut în înştiinţarea de plată, organul de executare va începe executarea silită prin comunicarea unei **somaţii,** prin care îi va face cunoscut debitorului că, în termen de 15 zile, este obligat să efectueze plata sumelor datorate. Somaţia va cuprinde datele de identificare a debitorului, data emiterii, semnătura şi ştampila organului de executare şi va fi însoţită de o copie certificată de pe titlul executoriu.

Somaţia este obligatorie şi se va comunica debitorului, după cum urmează:

- prin poştă, la domiciliul sau la sediul debitorului, după caz, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire;
- prin funcţionarii organelor de executare, potrivit dispoziţiilor Codului de procedură civilă privind comunicarea citaţiilor şi a altor acte de procedură, care se aplică în mod corespunzător, sau prin publicare în cotidiene de largă circulaţie.

Dacă legea nu prevede altfel, organul de executare **va înceta de îndată orice executare silită,** în cazul în care debitorul, odată cu plata creanţei bugetare, achită cheltuielile de executare, majorările de întârziere, dobânzile, precum şi orice alte sume stabilite în sarcina sa, potrivit legii.

Creanţele bugetare, altele decât cele pentru care executarea silită se efectuează de către organele Ministerului Finanţelor, se execută prin **împuterniciţi proprii** ai organelor administraţiei publice centrale sau locale, după caz.

5. EXECUTAREA PRIN POPRIRE

Sunt supuse executării silite prin poprire, potrivit legii, **orice sume urmăribile** reprezentând venituri şi disponibilităţi băneşti în lei şi în valută, datorate cu orice titlu debitorului de către terţe persoane.

Poprirea asupra veniturilor debitorilor, persoane fizice şi persoane juridice, după caz, se înfiinţează de către organul de executare printr-o **adresă** care va fi trimisă terţului poprit, împreună cu o copie certificată de pe titlul executoriu.

Totodată, va fi înştiinţat **şi debitorul** despre înfiinţarea popririi.

Poprirea nu este supusă validării.

Scanned with OKEN Scanner

Poprirea înfiinţată anterior, ca măsură de asigurare, **devine executorie** prin comunicarea copiei certificate de pe titlul executoriu, făcută terţului poprit şi prin înştiinţarea **despre aceasta** debitorului.**Terţul poprit** este obligat ca, în termen de 5 zile de la primirea comunicării ce i s-a făcut, să înştiinţeze organul de executare dacă datorează vreo sumă de bani debitorului.

Poprirea **se consideră înfiinţată** la data la care terţul poprit, prin înştiinţarea trimisă organului de executare, confirmă că datorează sume de bani debitorului, sau la data expirării termenului prevăzut în această înştiinţare.

După înfiinţarea popririi, terţul poprit este obligat ca, de îndată, **să facă reţinerile** prevăzute de lege şi să verse sumele reţinute în contul indicat de organul de executare.

În cazul în care sumele datorate debitorului sunt poprite de **mai mulţi creditori,** terţul poprit va anunţa în scris despre aceasta pe creditori şi, dacă aceştia nu se înţeleg asupra împărţirii sumelor reţinute, terţul poprit va consemna sumele reţinute la unităţi de specialitate. La cererea oricăruia dintre creditori sau a organului de executare, judecătoria în a cărei rază teritorială îşi are sediul terţul poprit, va proceda la **distribuirea** sumelor potrivit ordinii de preferinţă prevăzute de lege.

Pentru realizarea creanţelor bugetare, debitorii deţinători de conturi bancare pot fi urmăriţi prin **decontare bancară.** În acest caz, odată cu comunicarea somaţiei şi a titlului executoriu, o copie certificată de pe acest titlu va fi introdusă în banca unde se află deschis contul debitorului.

Despre această măsură va fi **înştiinţat şi debitorul.**

În măsura în care este necesar, pentru achitarea sumei datorate la data sesizării băncii, **sumele în lei şi în valută existente** în contul debitorului sunt **indisponibilizate.** Din momentul indisponibilizării şi până la achitarea integrală a creanţei, banca nu va face nici o plată care ar diminua suma supusă indisponibilizării.

Dacă debitorul face plata în termenul prevăzut în somaţie, **indisponibilizarea încetează** total sau parţial, corespunzător sumei achitate. În caz contrar, banca este obligată să efectueze de îndată executarea. În situaţia în care titlurile executorii nu pot fi onorate în aceeaşi zi, organele bancare vor urmări executarea acestora din încasările zilnice realizate în contul debitorului.

Dacă terţul poprit înştiinţează organul de executare că nu datorează vreo sumă de bani debitorului urmărit sau nu face reţineri, precum şi în cazul în care se invocă alte neregularităţi în legătură cu drepturile şi obligaţiile

Scanned with OKEN Scanner

părţilor privind înfiinţarea popririi, **instanţa judecătorească** în a cărei rază teritorială se află domiciliul sau sediul terţului poprit, la cererea organului de executare ori a altei părţi interesate, pe baza probelor administrate, **va menţine poprirea,** stabilind limitele şi celelalte condiţii de executare, iar în caz contrar o va desfiinţa.

Judecata se face cu precădere.

Instanţa poate aplica o **amendă civilă de la 50.000 lei la 100.000 lei** terţului poprit, în cazul în care acesta nu respectă obligaţiile ce - i revin, potrivit legii, privind efectuarea înştiinţărilor, reţinerilor, precum şi pentru neîndeplinirea oricărei alte obligaţii ce - i revine în legătură cu poprirea.

6. URMĂRIREA BUNURILOR MOBILE

Executarea silită a bunurilor mobile se face prin **sechestrarea şi valorificarea** acestora, în temeiul unui titlu executoriu.

Sunt supuse executării silite **orice bunuri** mobile ale debitorului, cu excepţiile prevăzute de lege.

Înainte de a se trece la valorificarea bunurilor mobile ale debitorului, acestea trebuie **sechestrate.** Pentru bunurile mobile anterior sechestrate prin aplicarea de măsuri asiguratorii, nu se va mai proceda la o nouă sechestrare pe baza titlului executoriu.

Aplicarea sechestrului se face de către organul de executare, care încheie un proces - verbal de sechestru.

Din momentul întocmirii procesului-verbal de sechestru, **bunurile sechestrate sunt indisponibilizate**. Cât timp durează executarea silită, debitorul nu poate dispune de aceste bunuri decât cu aprobarea dată, potrivit legii, de organul competent. Nerespectarea acestei interdicţii atrage răspunderea, potrivit legii, a celui în culpă.

Bunurile mobile sechestrate vor putea fi lăsate în **custodia debitorului,** a creditorului sau a altei persoane desemnate de organul de executare, ori vor fi ridicate şi depozitele de către organele de executare. Cel care primeşte bunurile în custodie va semna procesul - verbal de sechestru. În cazul în care custodele este o altă persoană decât debitorul sau creditorul, organul de executare îi va stabili o indemnizaţie ţinând seama de activitatea depusă.

În cazurile în care nu au fost luate măsuri asiguratorii pentru realizarea integrală a creanţei bugetare şi, la începerea executării silite, se constată că **există pericolul evident de înstrăinare,** substituire sau de

Scanned with OKEN Scanner

sustragere de la urmărire a bunurilor urmărite ale debitorului, sechestrarea lor va putea fi aplicată odată cu comunicarea somaţiei de plată. Sechestrul se va aplica numai în temeiul **autorizării date de instanţa judecătorească** competentă, dispoziţiile referitoare la ordonanţa preşedinţială din Codul de procedură civilă fiind aplicabile.

În vederea valorificării, organul de executare este obligat **să verifice** dacă bunurile sechestrate se găsesc la locul menţionat în procesul-verbal de sechestru, precum şi dacă nu au fost substituite sau degradate.

Când bunurile sechestrate, găsite cu ocazia verificării, nu sunt suficiente pentru realizarea creanţei bugetare, organul de executare **va face investigaţiile** necesare pentru identificarea şi urmărirea altor bunuri ale debitorului. Despre cele constatate, organul de executare încheie un proces - verbal, declarând sechestrate, când este cazul, bunurile găsite cu prilejul investigaţiilor făcute.

Dacă se sechestrează şi **bunuri gajate** pentru garantarea creanţelor altor creditori, organul de executare va trimite şi acestora câte un exemplar din procesu l - verbal de sechestru.

Organul de executare care constată că bunurile fac obiectul unui sechestru anterior va consemna aceasta în procesul-verbal, la care va anexa o copie de pe procesele-verbale de sechestru respective. Prin acelaşi proces-verbal va declara sechestrate, când este necesar, şi alte bunuri pe care le va identifica.

Bunurile prevăzute în procesele-verbale de sechestru încheiate anterior se consideră sechestrate şi în cadrul noii executări.

În cazul în care organul de executare constată că în legătură cu bunurile sechestrate s-au săvârşit **infracţiuni**, va consemna aceasta în procesul-verbal şi va sesiza de îndată organele de urmărire penală competente.

Odată cu aplicarea sechestrului, organul de executare face şi **evaluarea** bunurilor sechestrate, prin organe sau persoane specializate.

Dacă obligaţia bugetară nu este achitată în termen de 30 de zile de la data încheierii procesului-verbal de sechestru, se trece la **valorificarea bunurilor sechestrate,** cu excepţia situaţiilor când, potrivit legii, instanţa judecătorească a dispus desfiinţarea sechestrului, suspendarea sau amânarea executării. Bunurile sechestrate rămân indisponibilizate până la valorificarea acestora.

Pentru a realiza executarea silită cu rezultate cât mai avantajoase, ţinând seama atât de interesul legitim şi imediat al creditorului, cât şi de drepturile şi obligaţiile debitorului urmărit, organul de executare **va pro-**

Scanned with OKEN Scanner

ceda la valorificarea bunurilor sechestrate **într-una din modalităţile prevăzute** de dispoziţiile legale în vigoare şi care, faţă de datele concrete ale cauzei, se dovedeşte a fi **mai eficientă.**

Astfel, se poate proceda la valorificarea bunurilor mobile potrivit **înţelegerii părţilor, prin vânzare în regim de consignaţie, prin vânzare directă** unui cumpărător sau la licitaţie, precum şi în alte modalităţi admise de lege.

În termenul prevăzut mai sus, **debitorul poate proceda el însuşi la vânzarea** bunurilor sechestrate, cu acordul organului de executare, informându-l în scris despre propunerile ce i s-au făcut, indicând numele şi adresa potenţialului cumpărător, precum şi termenul în care acesta din urmă se oferă să consemneze preţul propus.

Pentru valorificarea bunurilor sechestrate prin **vânzarea la licitaţie,** organul de executare este obligat să aducă aceasta la cunoştinţă publică celor interesaţi, prin **anunţuri** în ziare de largă circulaţie precum şi prin afişarea anunţului privind vânzarea, la sediul său, al consiliului local în a cărui rază teritorială se află bunurile sechestrate, la locul stabilit de organul de executare pentru a face vânzarea, precum şi în orice loc public.

Publicitatea se va face cu cel puţin 10 zile înainte de data fixată pentru desfăşurarea vânzării. Totodată, despre data, ora şi locul vânzării vor fi înştiinţaţi debitorul, precum şi custodele, dacă a fost desemnat în cauză.

Vânzarea se va putea face de îndată după sechestrarea bunurilor, dacă acestea sunt supuse degradării sau alterării.

După **adjudecarea bunului,** adjudecatarul este obligat **să depună imediat întregul preţ,** în numerar sau cu ordin de plată. În caz contrar, procedura vânzării prin licitaţie se va relua în termen de 3 zile, cheltuielile efectuate cu vânzarea fiind în sarcina adjudecatarului.

Despre desfăşurarea licitaţiei şi rezultatul ei, organul de executare va întocmi un **proces-verbal** care va fi semnat de el, de debitor, când acesta participă la executare sau de înlocuitorul acestuia, precum şi de adjudecatarul cumpărător. Organul de executare va elibera fiecărui cumpărător un document, care va cuprinde: organul emitent, data vânzării, numele cumpărătorului, indicarea bunurilor cumpărate şi a preţului plătit.

Dacă la primul **termen de licitaţie** nu s-a obţinut cel puţin preţul de începere al vânzării, în următoarea perioadă de 60 de zile se va fixa **încă un termen de licitaţie,** la care acest **preţ va putea fi redus cu 10%.** Dacă acest preţ nu poate fi obţinut, bunurile se pot vinde la cel mai mare preţ oferit.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care, după efectuarea procedurii de reducere a preţului, bunurile mobile **nu au fost valorificate,** acestea se restituie debitorului, creanţa bugetară urmând a fi stinsă prin una dintre modalităţile de stingere a creanţei prevăzute de ordonanţă[1].

7. URMĂRIREA BUNURILOR IMOBILE

Bunurile imobile ale debitorului pot fi supuse executării silite, în afară de cazurile în care legea dispune altfel.

Organul de executare va întocmi un **proce-verbal de identificare** a bunului imobil supus executării.

Cu 5 zile înainte de a se trece la executarea silită imobiliară, debitorului i se comunică **o somaţie** care va cuprinde toate datele de identificare a imobilului urmărit, precum şi menţiunea că s-a luat măsura înscrierii somaţiei în evidenţele de publicitate imobiliară. Odată cu comunicarea făcută debitorului, somaţia va fi trimisă organului competent în a cărui rază teritorială se află imobilul, pentru **înscriere în evidenţele de publicitate imobiliară.**

Imobilele urmărite silit de către organele de executare **se valorifică prin vânzare la licitaţie publică, vânzare directă sau alte modalităţi** admise de lege.

Autorităţile care ţin evidenţele de publicitate imobiliară vor comunica organelor de executare, la cererea acestora, **drepturile reale şi alte sarcini care grevează imobilul** urmărit, precum şi titularii acestora, care vor fi înştiinţaţi de către organul de executare şi chemaţi la termenele fixate pentru vânzarea imobilului şi distribuirea preţului.

Creditorii debitorului sunt obligaţi ca, în termen de 30 de zile de la înscrierea somaţiei în evidenţele de publicitate imobiliară, să comunice în scris organului de executare titlurile executorii pe care le au pentru imobilul prevăzut în somaţie.

După comunicarea somaţiei în tot cursul executării silite, organul de executare poate numi un **administrator-sechestru,** dacă această măsură este necesară pentru administrarea imobilului urmărit, a chiriilor, arendei şi a altor venituri obţinute din administrarea acestuia, inclusiv cele referitoare la apărarea în litigii privind imobilul respectiv. Administratorul - sechestru va consemna veniturile încasate la unităţile abilitate şi va depune

1. Art. 86 şi urm. din Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, în M.Of. nr. 23 din 31 ianuarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

recipisa la organul de executare. Când administrator-sechestru este numită o altă persoană decât creditorul sau debitorul, organul de executare îi va fixa **o indemnizaţie** ţinând seama de activitatea depusă.

Evaluarea bunurilor imobile supuse executării silite se va face de organe sau persoane autorizate.

Vânzarea la licitaţie se ţine la locul unde se află imobilul sau la locul stabilit de organul de executare, după caz.

Primul termen de licitaţie se va putea fixa numai după expirarea termenului de 30 de zile de la comunicarea somaţiei. Cu cel puţin 10 zile înainte de data fixată pentru ţinerea licitaţiei, organul de executare este obligat **să aducă la cunoştinţă celor interesaţi,** prin anunţuri în ziare de largă circulaţie, precum şi prin afişarea anunţurilor de vânzare pe imobilul scos la vânzare, la sediul său şi al consiliului local în a cărui rază teritorială este situat imobilul, precum şi la locul stabilit pentru ţinerea licitaţiei, dacă acesta este altul decât cel unde se află imobilul. Când se consideră necesar, **publicitatea vânzării** se poate face şi prin orice alte mijloace de informare. Totodată, despre data, ora şi locul licitaţiei vor fi înştiinţaţi şi debitorul şi administratorul-sechestru.

Oferta de cumpărare se va prezenta în scris organului de executare, însoţită de dovada plăţii sumei reprezentând 10% din valoarea imobilului.

În cazul în care adjudecarea nu s-a făcut în favoarea celui care a făcut oferta de cumpărare, acestuia i se va restitui suma depusă.

Pentru fiecare termen de licitaţie, se face o nouă publicitate a vânzării.

Licitaţia va începe **de la cel mai mare preţ din ofertele scrise,** dacă acesta este superior celui la care s-a făcut evaluarea, iar în caz contrar, ea va începe de la acest din urmă preţ.

Dacă nu s-a obţinut preţul la care s-a făcut evaluarea imobilului, **se va fixa un nou termen,** de cel mult 30 de zile, când licitaţia începe la acelaşi preţ.

În cazul în care imobilul nu a fost vândut nici la a doua licitaţie, se va fixa un **al treilea termen de licitaţie,** de cel mult 30 de zile, când imobilul poate fi vândut la cel mai mare preţ oferit.

În condiţiile şi la termenele stabilite cu acordul organului de executare şi, când este cazul, cu acordul creditorului care participă la urmărire pentru realizarea **unei alte creanţe decât cea bugetară,** cumpărătorii, persoane fizice, pot să plătească **preţul în cel mult 12 rate lunare,** cu un avans de minimum 50% din preţul de adjudecare a imobilului şi cu plata

Scanned with OKEN Scanner

unei **dobânzi stabilite la nivelul dobânzii de referinţă a Băncii Naţionale a României.** Cumpărătorii nu vor putea înstrăina imobilul decât după plata în întregime a preţului.

Organul de executare întocmeşte un **proces-verbal de licitaţie** în care se va consemna rezultatul acesteia, arătându-se şi modul în care s-a desfăşurat. Procesul - verbal de licitaţie se predă cumpărătorului, după achitarea integrală a preţului. Când vânzarea s-a făcut cu plata în rate, cumpărătorului i se va preda procesul - verbal după plata avansului din preţ.

Procesul - verbal de licitaţie în care s-a consemnat vânzarea cu plata în rate se va transmite organului de executare coordonator şi creditorului. Totodată, un exemplar al aceluiaşi proces - verbal va fi transmis organelor competente pentru **înscrierea în evidenţele de publicitate imobiliară a interdicţiei de înstrăinare** a imobilului, până la plata integrală a preţului.

Procesul-verbal de licitaţie constituie titlu de proprietate pentru imobilul transmis, pe baza căruia se face transcrierea sau intabularea, după caz, la organele competente pe a căror rază teritorială este situat imobilul.

În cazul în care cumpărătorul, căruia i s-a încuviinţat plata preţului în rate, **nu plăteşte restul de preţ** în condiţiile şi la termenele stabilite, el va putea fi executat silit pentru plata sumei datorate, procesul - verbal de licitaţie constituind titlu executoriu.

Dacă imobilul urmărit nu a putut fi valorificat prin vânzare la licitaţie, organul de executare **va repeta procedura de licitaţie** cel puţin o dată pe an în termenul de prescripţie a dreptului de a cere executarea silită.

Cât timp poate avea loc reluarea procedurii de licitaţie, **se menţine indisponibilizarea imobilului**. În aceeaşi perioadă, organul de executare, după caz, va putea lua măsura numirii, menţinerii ori schimbării administratorului-sechestru sau va putea proceda la valorificarea imobilului în orice mod admis de lege.

Procedura de executare silită a imobilului **încetează** în cazul în care acesta nu poate fi valorificat în nici una dintre modalităţile admise de dispoziţiile legale. După încetarea executării, se vor lua măsuri **de radiere a inscripţiei ipotecare,** precum şi pentru îndeplinirea procedurii prevăzute de lege pentru stingerea creanţei bugetare.

Scanned with OKEN Scanner

8. ELIBERAREA ŞI DISTRIBUIREA SUMELOR REALIZATE

Suma de bani realizată prin executarea silită **se eliberează creditorului,** prin modalităţile de plată admise de lege, până la acoperirea integrală a drepturilor sale.

Dacă sumă ce reprezintă atât creanţa bugetară cât şi cheltuielile de executare, este mai mică decât suma realizată prin vânzarea la licitaţie, cu **diferenţa** se va proceda la **compensare sau se restituie,** la cerere, debitorului.

În cazul în care executarea silită a fost pornită de **mai mulţi creditori** sau când, până la eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executare, au depus şi alţi creditori titlurile lor executorii, aceste organe vor proceda la distribuirea sumei potrivit următoarei **ordini de preferinţă,** dacă legea nu prevede altfel:

a) creanţele reprezentând cheltuielile de orice fel, făcute cu urmărirea şi conservarea bunurilor al căror preţ se distribuie;

b) creanţa reprezentând salarii şi alte datorii asimilate acestora, pensii, ajutoare pentru incapacitate temporară de muncă, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătăţii, acordate în cadrul asigurărilor sociale de stat, precum şi creanţele reprezentând obligaţia de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrităţii corporale sau a sănătăţii;

c) creanţele rezultând din obligaţii de întreţinere, alocaţii pentru copii sau de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă;

d) creanţele statului provenite din impozite, taxe şi din alte obligaţii fiscale stabilite potrivit legii, din contribuţii la bugetul asigurărilor sociale de stat, precum şi la fondurile speciale;

e) creanţele rezultând din împrumuturi acordate de stat;

f) creanţele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietăţii publice prin fapte ilicite;

g) creanţele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau alte lucrări, precum şi din chirii;

h) creanţele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale, după caz;

i) alte creanţe.

Pentru plata creanţelor care au **aceeaşi ordine de preferinţă,** dacă legea nu prevede altfel, suma realizată din executare se repartizează

Scanned with OKEN Scanner

între creditori, proporţional cu creanţa fiecăruia.

Dacă există creditori care, asupra bunului vândut, au **drepturi de preferinţă conservate,** în condiţiile prevăzute de lege, la distibuirea sumei rezultate din vânzarea bunului, creanţele le vor fi plătite înaintea creanţelor prevăzute la lit. g).

Creanţele garantate prin gaj sau prin ipotecă, constituite asupra bunului urmărit, vor fi plătite din preţul acestui bun, chiar înaintea creanţelor prevăzute la lit. b)-i) inclusiv, dacă restul bunurilor şi veniturilor urmăribile ale debitorului asigură plata acestor din urmă creanţe. În caz contrar, plata fiecărei creanţe se va face potrivit ordinii de preferinţă menţionată.

Cheltuielile de judecată şi dobânzile sau alte asemenea accesorii ale creanţei principale prevăzute în titlul executoriu vor urma ordinea de preferinţă a creanţei principale.

În cazul vânzării bunurilor grevate printr-un **drept de gaj, ipotecă sau alte drepturi reale,** despre care a luat cunoştinţă, organul de executare este obligat să înştiinţeze din oficiu pe creditorii în favoarea cărora au fost observate aceste sarcini pentru a participa la distribuirea preţului.

Creditorii care nu au participat la executarea bunurilor mobile pot depune titlurile lor executorii în vederea participării la distribuirea preţului, numai până la întocmirea de către organele de executare a procesului - verbal de distribuire a preţului.

Eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executarea silită se va face numai după trecerea unui termen de 15 zile de la data depunerii sumei, când organul de executare va proceda, după caz, la eliberarea sau distribuirea sumei, cu înştiinţarea părţilor şi a creditorilor care şi-au depus titlurile executorii.

Despre eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executarea silită, organul de executare va întocmi de îndată un **proces-verbal** care se va semna de toţi cei prezenţi la aceasta.

Cel nemulţumit de modul în care se face eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executarea silită poate cere organului de executare să consemneze în procesul-verbal obiecţiunile sale.

9. CONTESTAŢIA LA EXECUTARE

Cei interesaţi pot face **contestaţie împotriva oricărei executări silite,** a fiecărui act de executare silită efectuat de organele de executare competente, precum şi în cazul în care acest organ refuză să îndeplinească

Scanned with OKEN Scanner

un act de executare în condiţiile legii.

Contestaţia poate fi făcută şi împotriva titlului executoriu, în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanţă judecătorească sau de alt organ jurisdicţional şi dacă pentru contestarea lui nu există o procedură care să prevadă posibilitatea ca o instanţă competentă să se pronunţe asupra acestuia.Contestaţia se introduce la instanţa judecătorească competentă potrivit dispoziţiilor Codului de procedură civilă, cu excepţia persoanelor urmărite pe baza ordinului de executare emis potrivit art. 86 alin. 2 din Legea nr. 94/1992, caz în care judecarea contestaţiei este de competenţa colegiului jurisdicţional care a soluţionat cauza în primă instanţă.

Contestaţia la executare se poate face **în termen de 15 zile** de la data când:

a) contestatorul, din comunicarea somaţiei sau din altă înştiinţare primită ori, în lipsa acestora, cu ocazia efectuării executării silite sau în alt mod, a luat cunoştinţă de executarea ori de actul de executare pe care le contestă;

b) contestatorul a luat cunoştinţă, potrivit lit. a), de refuzul organului de executare de a îndeplini un act de executare;

c) cel interesat a luat cunoştinţă, potrivit lit. a), de eliberarea sau de distribuirea sumelor pe care le contestă.

Contestaţia, prin care **o terţă persoană** pretinde că are un drept de proprietate sau un alt drept real asupra bunului urmărit, poate fi introdusă cel mai târziu în termen de 15 zile după efectuarea executării.

Până la judecarea contestaţiei, instanţa, la cerere, prin încheiere motivată, **poate suspenda executarea silită.**

Odată cu încuviinţarea suspendării, contestatorul va putea fi obligat să depună o **cauţiune**, dar nu mai mult decât suma ce reprezintă obligaţia bugetară pentru care se face executarea silită şi cheltuielile de executare. La stabilirea cauţiunii, instanţa va ţine seama de înscrisul constatator al dreptului invocat de contestator, de starea solvabilităţii sale, de valoarea bunurilor supuse executării silite, de cuantumul sumei datorate, precum şi de orice alte date ce interesează soluţionarea contestaţiei.

În cazuri urgente, preşedintele instanţei poate dispune suspendarea executării silite, **fără citarea părţilor** şi fără depunerea unei cauţiuni.

La judecarea contestaţiei, instanţa **citează şi organul de executare** în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmărite ori, în cazul executării prin poprire, îşi are sediul sau domiciliul terţul poprit.

Scanned with OKEN Scanner

La cererea oricărei părţi interesate, instanţa poate decide, în cadrul contestaţiei la executare, asupra **împărţirii bunurilor** pe care debitorul le deţine în proprietate comună cu alte persoane.

Instanţa care a admis contestaţia, odată cu desfiinţarea executării, va dispune, prin aceeaşi hotărâre, să i se restituie celui îndreptăţit suma ce i se cuvine din valorificarea bunurilor sau din reţinerile prin poprire.

10. PRESCRIPŢIA

Termenele de prescripţie a dreptului de a cere executarea silită privind o creanţă bugetară **încep la data** când, potrivit legii, se naşte acest drept.

Dreptul de a cere executarea silită a creanţelor bugetare **se prescrie după cum urmează:**

a) în termen de 5 ani de la data naşterii dreptului de a cere executarea silită pentru creanţele bugetare provenind din impozite, taxe, alte contribuţii stabilite potrivit legii, precum şi din majorările aferente;

b) în termen de 3 ani de la data naşterii dreptului de a cere executarea silită pentru alte creanţe bugetare decât cele prevăzute la lit. a), precum şi majorările aferente.

Termenele de prescripţie se **întrerup:**

a) în cazurile şi în condiţiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripţie a dreptului la acţiune;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de executare a obligaţiei prevăzute în titlul executoriu ori a recunoaşterii, în orice alt mod, a datoriei;

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite a unui act de executare silită;

d) pe data întocmirii actelor de constatare a insolvabilităţii debitorului;

e) în alte cazuri prevăzute de lege.

Termenele de prescripţie se **suspendă:**

a) în cazurile şi în condiţiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripţie a dreptului la acţiune;

b) în cazurile şi în condiţiile în care suspendarea executării silite este prevăzută de lege ori a fost dispusă de instanţa judecătorească sau de alt organ competent;

Scanned with OKEN Scanner

c) cât timp amânarea sau eşalonarea plăţii creanţei bugetare are loc ca urmare a înlesnirilor la plată, dispuse prin lege sau hotărâre a Guvernului, precum şi pe timpul amânării sau eşalonării aprobate de organul competent;

d) pe timpul cât debitorul s-a obligat să facă plata datoriei, conform angajamentului acestuia, aprobat de organul competent;

e) cât timp debitorul, cu rea-credinţă, îşi sustrage veniturile şi bunurile de la executarea silită;

f) în perioada prevăzută pentru reluarea executării silite.

Sumele achitate de către debitori în contul unor obligaţii bugetare **după împlinirea termenului de prescripţie, nu se restituie.**

11. SECRETUL FISCAL

Funcţionarii publici din cadrul Ministerului Finanţelor şi al organelor sale subordonate, inclusiv persoanele care nu mai deţin această calitate, sunt obligaţi **să păstreze secretul** asupra informaţiilor pe care le deţin, ca urmare a exercitării atribuţiilor de serviciu.

Informaţiile referitoare la impozite, taxe şi alte obligaţii bugetare ale plătitorilor pot fi transmise numai în următoarele situaţii:

a) altor organe cu atribuţii fiscale, în scopul realizării unor obligaţii ce decurg din aplicarea unei legi;

b) unui organ din domeniul muncii şi protecţiei sociale care face plăţi de asigurări sociale sau alte plăţi similare;

c) autorităţilor fiscale ale altor ţări, în baza unei convenţii pentru evitarea dublei impuneri;

d) autorităţilor judiciare competente, potrivit legii.

Organul sau autoritatea care primeşte informaţii fiscale este obligată să păstreze secretul asupra informaţiilor primite.

Informaţii referitoare la plătitori pot fi transmise şi unor organe sau autorităţi care le solicită, dar numai cu consimţământul scris al plătitorului.

Nerespectarea obligaţiei de păstrare a secretului fiscal atrage **răspunderea** potrivit legii.

Scanned with OKEN Scanner

12. ÎNLESNIRI LA PLATĂ

La cererea temeinic justificată a debitorilor, Ministerul Finanţelor, consiliile locale şi ceilalţi ordonatori principali de credite care administrează impozite, taxe, contribuţii şi alte venituri bugetare **pot acorda:**

a) amânări şi eşalonări la plata impozitelor, taxelor şi a altor obligaţii bugetare;

b) scutiri şi reduceri de impozite şi taxe, în condiţiile legii;

c) amânări, eşalonări, scutiri sau reduceri de majorări de întârziere.

Eşalonări la plată pot începe prin acordarea unui **termen de graţie** de până la 6 luni.

Pentru creanţele bugetare pentru care s-au depus cereri de înlesniri la plată, executarea silită nu va fi pornită sau nu va fi continuată, după caz, până la data comunicării modului de soluţionare a acesteia.

Prin ordin al ministrului finanţelor se vor stabili **procedura şi competenţele de acordare** a înlesnirilor privind plata sumelor ce se varsă la bugetele pe care le administrează aceşti ordonatori.

Înlesnirile la plată pot fi acordate atât înaintea începerii executării silite, cât şi în timpul efectuării acesteia.Pe perioada amânării sau a eşalonării se datorează majorările stabilite şi calculate potrivit dispoziţiilor legale.

Nerespectarea condiţiilor şi a termenelor în care s-au aprobat înlesnirile la plată atrage nulitatea acestora şi executarea silită pentru întreaga sumă neplătită.

Pe perioada pentru care s-au acordat amânări şi eşalonări la plata creanţelor bugetare, **cursul prescripţiei se suspendă.**

13. PROPUNERE - DE LEGE FERENDA - PENTRU UN COD DE PROCEDURĂ FISCALĂ

După cum rezultă din cele arătate în acest capitol, s-a realizat un pas important prin Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, care **a actualizat reglementarea legală în ce priveşte procedura de executare silită,** care cuprindea norme ce deveniseră anacronice şi determinau numeroase greutăţi în realizarea creanţelor bugetare[1]. În primul rând, s-a **înlăturat**

1. Decretul nr. 221/1960 şi H.C.M. nr. 792/1960, ambele republicate în B.Of. nr. 144 din 15 decembrie 1969.

Scanned with OKEN Scanner

grava inechitate (discriminare) în ce priveşte poziţia privilegiată pe care o aveau debitorii "unităţii socialiste", împotriva cărora nu se aplicau măsurile generale de executare silită, ci această executare includea numai debitorii persoane fizice şi "persoanele juridice altele decât unităţile socialiste". Preluând deschiderea ce a adus-o Legea nr. 10/1991[1] care, în ce priveşte normele de procedură fiscală şi executare silită nu făcea nici o deosebire între persoanele juridice constituite ca "unităţi socialiste" persoanele juridice "altele decât unităţile socialiste", Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996 instituie un **tratament juridic unitar şi uniform al persoanelor juridice,** indiferent de tipul sau forma de proprietate căreia îi aparţin. În acest sens, s-a avut în vedere principiul instituit de către Constituţia României[2] de tratare în mod egal a tuturor tipurilor şi formelor de proprietate. De altfel, nici legile fiscale adoptate după Revoluţia din 1989 nu mai cuprind prevederi care să stabilească un regim distinct, diferenţiat, pentru o anumită categorie de subiecţi ai impunerii persoane juridice[3]. În acelaşi timp, **modalităţile de executare silită au fost adaptate nevoilor economiei de piaţă**, punându-se accentul pe licitaţia publică, evaluarea bunurilor supuse urmăririi în raport de valoarea de piaţă a acestora, eliberarea şi distribuirea echitabilă a sumelor realizate prin executarea silită, reglementarea corespunzătoare a prescripţiei extinctive a dreptului de a cere executarea silită etc.

Au rămas însă, aşa cum s-a arătat în cuprinsul capitolului[4], **componente importante ale procedurii fiscale reglementate fragmentar şi neunitar** în diferite acte normative care instituie obligaţii bugetare. Astfel, organizarea şi competenţele **aparatului fiscal,** condiţiile şi termenele de întocmire şi de depunere a **declaraţiei de impunere** (important instrument fiscal, dar nu suficient extins), aşezarea impunerii, condiţiile de constituire, organele competente a le emite şi regimul juridic detaliat al diferitelor categorii de **titluri de creanţă fiscale** şi **jurisdicţia fiscală** nu sunt unitar şi complet reglementate prin acte normative de rang corespunzător importanţei şi complexităţii instituţiilor juridico - fiscale respective. Acelaşi lucru se poate spune şi despre **reglementarea răspunderii juridice şi a regimului sancţionator** în domeniul fiscal. În toate aceste cazuri şi în ce priveşte alte componente ale procedurii fiscale există deosebiri, uneori foarte mari

1. Art. 73 alin. 2.
2. M.Of. nr. 233 din 28 noiembrie 1991.
3. Spre exemplu: Legea nr. 12/1991 privind impozitul pe profit (înlocuit cu Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994); Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.
4. Secţiunile I, II par. 3 şi III, par. 5.

Scanned with OKEN Scanner

şi nejustificate, după părerea mea, între reglementările fiscale care instituie obligaţiile fiscale. Nu este în intenţia noastră să examinăm toate aceste neajunsuri şi inconsecvenţe legislative. Credem că este suficient un singur exemplu şi anume cel referitor la **jurisdicţia fiscală.**

Astfel, **titlul de creanţă fiscală** se constituie **pe cale administrativ-fiscală** de către organele fiscale locale şi **pe cale judiciară** de către instanţele de judecată ale Curţii de Conturi (deci de către un organ judiciar, care este independent şi neutru). În acelaşi timp, **căile de atac** împotriva titlului de creanţă fiscală constituite pe cale administrativ - fiscală sunt **reglementate neunitar,** respectiv sunt în vigoare încă acte normative care prevăd **numai căi de atac de natură administrativ-fiscală** (contestaţii la organele fiscale locale şi apoi la Ministerul Finanţelor), iar altele instituie **căi de atac mixte,** administrativ - fiscale şi judiciare, dar şi acestea din urmă diferă de la o lege la alta. Spre exemplu, în materia impozitului pe profit, impozitului pe dividende şi taxei pe valoarea adăugată[1], după epuizarea celor două căi de atac administrativ-fiscale, sunt prevăzute două căi de atac judiciare, la Curtea de Apel şi la Curtea Supremă de Justiţie. În schimb, în cazul impozitelor şi taxelor locale[2] şi impozitului pe venitul agricol[3], după epuizarea celor două căi de atac administrativ - fiscale, este prevăzută calea de atac de natură judiciară la judecătorie.

Suntem de părere că pentru realizarea tururor propunerilor **de lege ferenda** făcute în cadrul acestui capitol, precum şi pentru înlăturarea altor neajunsuri şi inadvertenţe legislative pentru care nu am făcut propuneri concrete de lege ferenda, ar fi necesară **elaborarea unei proceduri fiscale,** la nivel de lege, sub forma unui **Cod,** care să reglementeze în ansamblu şi în detaliu modul de aşezare şi procedura de încasare a veniturilor publice, controlul fiscal, jurisdicţia fiscală, formele răspunderii juridice, procedura specifică pentru constatarea şi sancţionarea contravenţiilor fiscale etc., inclusiv executarea silită. În acest fel ar fi înlăturate interpretările diferite ce apar în doctrina şi practica fiscală, ar fi facilitată aplicarea uniformă a prevederilor legale fiscale şi ar fi creată posibilitatea simplificării procedurii fiscale şi, ca o consecinţă, mai buna înţelegere a normelor legale de către toţi cei implicaţi în activitatea de stabilire, urmărire şi încasare a impozitelor, taxelor, contribuţiunilor şi a celorlalte venituri publice, respectiv de plată a acestora la bugetul de stat şi alte bugete publice.

De altfel, ţara noastră a avut unul dintre cele mai bune **Coduri de**

1. Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994, Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995, Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992.
2. Legea nr. 27/1994.
3. Legea nr. 34/1994

Scanned with OKEN Scanner

procedură fiscală, dar care a fost abrogat[1], de către regimul comunist instaurat după al doilea război mondial.

De altfel, chiar şi reglementările instituite prin Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, deşi în multe privinţe reprezintă un progres în raport de legislaţia anterioară în materie, necesită - după părerea mea - a fi revăzute şi completate astfel încât să asigure realizarea în bune condiţii a creanţelor bugetare, dar şi o protecţie corespunzătoare a drepturilor debitorilor.

Totodată, se simte nevoia de a fi mai bine corelate cu prevederile incidente din actele normative care instituie creanţele bugetare.

1. Legea nr. 269/1942 pentru Codul de procedură fiscală a fost abrogată prin Decretul nr. 221/1960.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VIII
CREDITUL PUBLIC

Secţiunea I
Noţiuni introductive

1. DEFINIŢIA ŞI CATEGORIILE DE CREDIT

Noţiunea de **"credit"** este folosită cu multiple sensuri, în diferitele domenii ale activităţii economice şi sociale. În accepţiunea cea mai frecventă, creditul reprezintă relaţia prin care o persoană numită creditor acordă în prezent unei alte persoane numită debitor, bani sau alte valori pentru a le restitui în valori echivalente sau în alte forme, la o dată viitoare, determinată, numită scadenţă[1]. Necesitând restituirea în viitor, creditul implică, ca regulă, rambursarea unei valori mai mari decât cea împrumutată, diferenţa constituind- o **dobânda.**

Creditul a dobândit o largă răspândire şi o deosebită importanţă mai cu seamă în domeniul comercial şi cel financiar - bancar[2]. Astfel se explică şi numeroasele categorii de credite pe care le cunoaşte economia de piaţă. Ne vom opri numai la **clasificarea** creditelor după câteva criterii mai frecvent utilizate în literatura de specialitate şi în reglementările legale.

---

1. A se vedea Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financia-contabilă. Vol. I. Finanţe şi credit,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 217; *Dicţionar juridic de comerţ exterior,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1986, p. 133, coordonatori B. Ştefănescu, O. Căpăţână.
2. A se vedea, D. D. Şaguna, *Drept financiar şi fiscal,* Editura Oscar Print Bucureşti, 1994, p. 121 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

În raport de **calitatea creditorului**, avem:

a) credit **bancar,** care este acordat de bănci sau alte instituţii financiare;

b) credit **comercial,** care este acordat de către furnizor cumpărătorului, în cadrul raporturilor comerciale, cu ocazia vânzării - cumpărării mărfurilor;

c) credit **bugetar,** care se acordă de la bugetele publice, potrivit destinaţiei stabilită de legea bugetară;

d) credit **public,** care se acordă statului prin subscripţie publică de titluri de credit.

Din punct de vedere al **calităţii debitorului**[1], putem împărţi creditele în:

a) privat, acordat în general pe bază de efecte de comerţ (cambie, bilet la ordin);

b) public, acordat de regulă pe bază de bonuri de tezaur.

După **obiectul creditării** avem:

a) credit de **producţie** utilizat la finanţarea unor activităţi de producţie din diferite domenii de activitate (industrie, transporturi, agricultură etc.)

b) credit de **comerţ,** care se foloseşte pentru a înlesni schimburile economice, atât interne cât şi externe;

c) credit de **consum,** care se utilizează în cazul vânzării în rate sau cu plata amânată (total sau parţial) a bunurilor de consum.

În funcţie de durata de **rambursare,** creditul poate fi:

a) pe termen scurt, în general, până la un an;

b) pe termen mijlociu, de regulă între 1 şi 5 ani;

c) pe termen lung, peste 5 ani.

Din punct de vedere al **garanţiilor** ce se cer a fi date, creditele se împart în:

a) credit **real** (sau **"acoperit"**), care se acordă pe temeiul unei garanţii mobiliare sau imobiliare pe care debitorul trebuie s - o constituie în favoarea creditorului;

b) credit **personal,** care se acordă pe bază de încredere în bonitatea şi buna credinţă a debitorului, fără a se constitui o garanţie mobiliară sau imobiliară (adică reală).

După **spaţiul geografic**, distingem:[2]

---

1. A se vedea C. G. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 109.
2. A se vedea I. Gliga, *Drept financiar public,* Editura ALL, Bucureşti, 1994, p. 278.

Scanned with OKEN Scanner

a) credit **intern**, ce se acordă între parteneri din cadrul economiei naţionale a unui stat;

b) credit **extern** sau internaţional, care se stabileşte între părţi aparţinând unor ţări diferite.

2. NECESITATEA CREDITULUI PUBLIC

Veniturile principale ale unui stat provin din impozite şi taxe, deci din venituri fiscale. **Fiscalitatea însă nu poate depăşi un anumit prag** (o anumită limită), deoarece devine o frână în calea dezvoltării economice şi, ca atare, conduce, în timp, la reducerea veniturilor fiscale totale. În acelaşi timp, apar **situaţii când nu se pot încasa la timp unele impozite** şi taxe, dar este necesară efectuarea unor plăţi de la bugetul public.

În aceste condiţii, pentru acoperirea cheltuielilor publice ce depăşesc veniturile fiscale sau pentru acoperirea unor goluri temporare de venituri, statul recurge la **venituri extraordinare,** dintre care cele mai importante sunt împrumuturile publice.

Studiul împrumuturilor publice este de o **importanţă** capitală în domeniul finanţelor şi pune probleme de o gravitate excepţională. Uşurinţa cu care se recurge la aceste operaţiuni, practica lor din ce în ce mai pregnantă, comodă pentru parlamentele preocupate exclusiv de popularitate şi pentru guvernanţi care, ignorând de multe ori latura consecinţelor grave, se lasă antrenaţi numai de facilitatea aparentă a operaţiunii, relevă importanţa problemei şi interesul unui examen aprofundat[1].

Într-adevăr, statul trebuie să recurgă cu multă **prudenţă** la împrumuturi publice tocmai din cauza uşurinţei cu care se cheltuiesc banii proveniţi din astfel de surse.

În toate cazurile când statul este nevoit să recurgă la împrumuturi, se afirmă că statul apelează la credit public, contractând împrumuturi sau atrăgând la dispoziţia sa o parte din veniturile băneşti temporar disponibile ale populaţiei prin casele de economii (denumite şi "bănci de economie"). "Creditul public este formă a capitalului de împrumut care apare pe piaţa capitalului bănesc de împrumut."[2]

În consecinţă, creditul public devine o **formă de atragere a unor mijloace băneşti de către stat,** în vederea utilizării lor la acoperirea unor

1. A se vedea M. Lăzeanu, *Curs de ştiinţă şi legislaţie financiară,* Editura M. Bădeanu, Bucureşti, 1942, p. 709.
2. A se vedea Iulian Văcărel, *Finanţele publice. Teorie şi practică,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 237.

Scanned with OKEN Scanner

goluri temporare de casă sau a unor cheltuieli publice cum sunt cele de apărare, de sănătate, achitarea unor dobânzi datorate, rambursarea datoriei publice scadente etc. **Rambursarea** împrumuturilor şi plata dobânzii aferente se realizează, în general, din venituri publice.

În general, creditul public îmbracă **două forme** şi anume: împrumutul de stat şi depunerile la casele de economii.

În doctrina de specialitate se insistă asupra avantajelor şi dezavantajelor împrumuturilor de stat. Într-o sinteză a acestora, profesorul I. Gliga, arată următoarele:[1]

• **avantajele împrumuturilor de stat** evidenţiate pentru condiţiile economiilor naţionale liber capitaliste au fost şi sunt următoarele:

- consolidează patrimoniul statului prin valorile viitoare reale create ca urmare a întrebuinţării în folos public a sumelor de bani împrumutate;
- sunt mijloace de încurajare a economiilor băneşti şi de activare a unor capitaluri particulare, uşurând plasarea de capital autohton în economia naţională.

Aceste avantaje sunt incontestabile însă numai pentru împrumuturile contractate de stat de la cetăţenii şi capitaliştii autohtoni în scopul de investiţii în economia naţională;

• **dezavantajele împrumuturilor de stat** în statele contemporane sunt următoarele:

- angajează generaţiile viitoare obligându - le să suporte cheltuielile de rambursare contractate mai ales pe termene îndelungate;
- reduc capitalul particular circulant din economia naţională cu consecinţe de împiedicare a procesului normal de dezvoltare a producţiei, influenţează creşterea şi micşorarea capacităţii contributive a cetăţenilor.

Din aceste dezavantaje, reducerea capitalului particular este în contradicţie cu avantajul activării mai ales a acelor capitaluri ai căror deţinători nu au curajul de a înfrunta riscurile concurenţei specifice economiei de piaţă.

Confruntarea avantajelor şi dezavantajelor principale ale împrumuturilor de stat oferă concluzii diferite. Este însă evident că, în general, împrumutul public trebuie considerat un mijloc la care este justificat să se recurgă numai atunci când se dovedeşte "inevitabil" şi, pe cât posibil, **nu în "scopuri de consum", ci numai "productive".** Cu această ultimă condiţionare, împrumuturile de stat **sporesc avuţia naţională** - de exemplu prin modernizarea mijloacelor de comunicaţie şi transport, dezvoltarea resurselor energetice, amplificarea exploatării bogăţiilor naturale etc. -

1. *Drept financiar public*, Editura ALL Bucureşti, 1994 p. 276 - 277.

Scanned with OKEN Scanner

oferind generaţiilor viitoare avantaje şi posibilităţi sporite de rambursare a respectivelor împrumuturi.

Secţiunea a II-a
Împrumuturile de stat

1. PARTICULARITĂŢI

În economia de piaţă, persoanele fizice şi cele juridice îşi **plasează capitalurile băneşti temporar disponibile** în activităţi productive sau în împrumuturi de stat, cu scopul obţinerii unui anumit profit.

Dacă capitalul împrumutat este folosit **pentru scop productiv,** deci în calitate de capital, el produce un profit din care se plăteşte dobânda datorată ca preţ al împrumutului contractat. Ne aflăm, în general, în astfel de situaţii, în cazul **capitalului bancar** folosit în scopuri productive[1].

În schimb, sumele obţinute prin **împrumut de stat** sunt utilizate, în principal şi în general, pentru acoperirea cheltuielilor publice şi deci fără scop productiv şi nu produc profit, astfel că plata dobânzii şi restituirea sumelor împrumutate se fac din veniturile publice, mai cu seamă din impozite şi taxe. Numai în cazul când, în mod excepţional, împrumutul de stat este utilizat în scop productiv, rambursarea lui şi plata dobânzii se realizează, ca şi în cazul creditului bancar, din preţul produselor sau serviciilor realizate şi profitul obţinut, deci nu din încasări bugetare.

În general, cheltuielile publice ordinare, fie ale bugetelor de stat fie ale bugetelor locale, se acoperă pe seama **veniturilor ordinare** permanente ale acestora, care sunt prevăzute în bugetele publice respective.

Împrumuturile de stat se pot angaja pentru finanţarea unor **necesităţi extraordinare**, adică pentru acoperirea cheltuielilor publice care nu pot fi suportate din veniturile permanente ale bugetelor publice.

Ca act juridic, **împrumutul de stat** reprezintă o **convenţie** încheiată între o persoană juridică sau fizică, în calitate de creditor şi stat, în calitate de debitor, prin care prima parte acceptă să pună la dispoziţia statului, cu titlu de împrumut, o sumă de bani, iar cea de a doua parte se obligă să o restituie în condiţiile convenite, plătind şi o anumită sumă pentru utilizarea împrumutului.

1. Cu privire la *creditul bancar*, a se vedea: Gh. D. Bistriceanu, M. N. Adochiţei, E. Negrea, *Finanţele agenţilor economici*, Editura didactică şi pedagogică., R. A., Bucureşti, 1995, p. 104 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

Caracterizarea juridică a împrumutului de stat, determină şi **particularităţile generale** ale acestuia, dintre care menţionăm:

a) caracterul legal al împrumutului de stat, care în toate ţările moderne constituţionale necesită o autorizaţie prealabilă a puterii legislative, deoarece aceste împrumuturi dau naştere unei obligaţii juridice în care subiectul pasiv este însuşi statul. Lipsa completă a unei astfel de autorizaţiuni a parlamentului poate constitui o cauză de nulitate a împrumutului de stat. În ţara noastră această particularitate a împrumutului este prevăzută de **Legea privind finanţele publice**, care condiţionează lansarea împrumutului de stat de existenţa unei legi care să autorizeze efectuarea lui[1]. În acelaşi sens, **Legea privind datoria publică**[2] prevede că Guvernul poate contracta (angaja), în limita sumei aprobate de Parlament, respectiv în condiţiile legii, împrumuturi interne sau externe;

b) natura juridică de **contract**, încheiat prin acordul de voinţă al părţilor, spre deosebire de veniturile ordinare, permanente ale bugetelor publice, impozitele şi taxele, care sunt stabilite în mod unilateral de către stat, pe baza aşa-zisului **"drept regalian" al statului**. Această particularitate a împrumutului de stat rezultă şi la noi din Legea privind finanţele publice şi Legea privind datoria publică[3]. În general, Parlamentul este organul care autorizează împrumutul şi stabileşte condiţiile esenţiale ale acestuia, Guvernul fixează condiţiile secundare, iar Ministerul Finanţelor încheie contractul în numele statului. **În ţara noastră,** prin Legea privind împrumutul de stat pentru finanţarea deficitului bugetului administraţiei centrale de stat pe anul 1991[4], prima lege de acest gen după Revoluţia din decembrie 1989, Parlamentul României a autorizat direct Ministerul Finanţelor să contracteze, în numele statului, un împrumut de stat în limita sumei de 65,5 miliarde lei, fără a implica şi Guvernul în această operaţiune stabilind, totodată, principalele elemente ale împrumutului. În acelaşi sens s-a procedat şi cu împrumutul de stat pentru finanţarea deficitului pe anul 1992[5];

c) caracterul rambursabil al împrumutului de stat, care reprezintă un mijloc de mobilizare temporară la dispoziţia statului a unor

1. Art. 14 şi 15 din Legea nr. 10/1991, în M.Of. nr. 23 din 30 ianuarie 1991 Cu privire la această particularitate, a se vedea I. Gliga, *op. cit.*, p. 277.
2. Art. 4 şi 12 din Legea nr. 91/1993, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.
3. Legea nr. 91/1993, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.
4. Legea nr. 74/1991, în M.Of. nr. 251 din 16 decembrie 1991.
5. Legea nr. 38/1993 privind împrumutul de stat pentru finanţarea deficitului bugetului de stat pe anul 1992 (de 263,1 miliarde lei) şi refinanţarea ratei scadente în anul 1992 a împrumutului de stat contractat pentru finanţarea deficitului bugetului de stat înregistrat în anul 1991 - de 8,2 miliarde lei), în M.Of. nr. 137 din 28 iunie 1993.

Scanned with OKEN Scanner

sume pe care acesta le va restitui, după o anumită perioadă, creditorilor respectivi. Cu toate acestea, au existat şi împrumuturi "perpetue", pentru care nu s-a stabilit un termen de restituire (statul restituie când vrea), ci numai obligaţia statului de a plăti anumite dobânzi;

d) caracterul oneros al împrumutului, care se acordă în schimbul unei plăţi suplimentare, separat de rambursarea împrumutului, care se poate stabili **sub forma dobânzii, câştigului** sau **a dobânzii şi câştigului.** Din prevederile Legii privind finanţele publice şi a legilor de autorizare a împrumutului de stat pentru finanţarea deficitului din 1991 şi 1992, rezultă că s-a adoptat forma **dobânzii.** În acelaşi sens este şi Legea privind datoria publică.[1]

Aşa cum s-a arătat mai înainte, în raport de **spaţiul geografic,** distingem două categorii de împrumuturi de stat şi anume:

a) împrumuturile **interne,** în care părţile aparţin aceluiaşi stat;

b) împrumuturi **externe**, în care părţile contractante aparţin unor ţări diferite.

Cele două categorii de împrumuturi implică elemente specifice, pe care le vom examina sumar.

2. ÎMPRUMUTURILE DE STAT INTERNE

Împrumuturile de stat sunt contractate de Guvern în limita sumei aprobate de Parlament pe piaţa financiară internă, de la persoane juridice sau fizice, în vederea asigurării resurselor băneşti necesare.

Împrumuturile de stat pot fi angajate pentru acoperirea unor **necesităţi determinate** de:

a) deficitul bugetar prevăzut prin legea anuală de aprobare a bugetului de stat. În condiţiile economice ale perioadei de tranziţie spre economia de piaţă, o dimensionare a deficitului la nivelul unei sume apropiate de cea reală este greu de realizat. Practica bugetară a ultimilor ani este o dovadă în acest sens;

b) cheltuielile publice de interes naţional pentru obiective de investiţii (cum pot fi: apărarea ţării, drumuri naţionale, ramuri primare ale economiei, domeniul social, unităţi strategice), care nu se pot finanţa din resursele curente ale bugetului de stat;

c) refinanţarea datoriei publice interne;

---

1. Legea nr. 91/1993, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.

Scanned with OKEN Scanner

d) alte necesităţi, aprobate prin legi speciale[1].

Pentru împrumuturile de stat interne se emit **înscrisuri de valoare** [2] cum sunt:

- bonuri de tezaur;
- titluri de rentă;
- obligaţiuni;
- alte înscrisuri de stat[3].

Felul înscrisurilor, condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească, drepturile pe care le conferă şi alte asemenea elemente se stabilesc prin legea care autorizează împrumutul de stat.

Înscrisurile de stat pot fi plasate prin diferite **procedee** tehnice specifice, dintre care menţionăm:

- vânzarea direct de către Ministerul Finanţelor;
- prin intermediul altor instituţii financiare specializate (care dobândesc calitatea de agent al statului, în baza convenţiilor încheiate);
- vânzare directă la bursă;
- subscripţie publică cu licitaţie.

Împrumuturile de stat sunt **garantate** de către statul însuşi, care răspunde pentru respectarea elementelor contractului de împrumut. Desigur că statul nu poate răspunde pentru împrumuturile angajate de regii autonome şi societăţi comerciale sau instituţii publice, dacă nu au fost garantate în mod expres de către stat.

Legea privind datoria publică prevede că **serviciul datoriei publice interne** este format din "plăţile datorate pentru rambursarea datoriei publice interne, reprezentând ratele scadente într-o perioadă de un an, dobânzile şi comisioanele aferente, precum şi cheltuielile ocazionate de emisiunea şi plasarea valorilor mobiliare"[4].

Prin prevederea citată, se stabileşte o **definiţie legală** a noţiunii de serviciul datoriei publice interne, asigurându-se o concepţie unitară şi uniformă în delimitarea sferei de aplicare a acestei instituţii juridico - financiare specifică domeniului finanţelor publice.

---

1. Art. 5 din Legea nr. 91/1993 şi Normele metodologice nr. 8904/1994 emise de Ministerul Finanţelor (în M.Of. nr. 11 din 23 ianuarie 1995).
2. A se vedea: I. Văcarel şi alţii, *Finanţele publice*, Editura didactică şi pedagogică, R. A., Bucureşti, 1992, p. 283 şi urm.
3. Legea nr. 91/1993, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.
4. Art. 9 din Legea nr. 91/1993.

Scanned with OKEN Scanner

3. ÎMPRUMUTURILE DE STAT EXTERNE

Creditul extern, denumit şi credit internaţional sau împrumut extern[1], este definit ca fiind creditul acordat de stat, bănci şi de alte persoane juridice sau fizice, unor alte ţări, bănci sau persoane juridice şi fizice.[2]

În raport de persoana creditorului şi a debitorului, creditele externe se pot **împărţi** după cum urmează:

a) credite acordate de către organizaţiile financiare internaţionale unor state sau organizaţii;

b) credite interguvernamentale acordate direct sau prin instituţii de credit de către unele state altor state;

c) credite acordate de către state, instituţii bancare comerciale sau consorţii bancare, altor ţări;

d) credite acordate de către băncile comerciale şi firmele comerciale ale unor state, băncilor particulare şi firmelor comerciale ale altor state[3].

Împrumuturile de stat externe (creditele publice externe) sunt considerate cele **contractate de state direct**, prin organele desemnate în acest scop şi **cele contractate de către firme comerciale şi autorităţi publice locale cu garanţia statului.**[4]

În vederea aplicării reformei economice şi pentru accelerarea acesteia, Parlamentul României a acordat o **autorizare** cu caracter general Guvernului de a contracta credite financiare externe garantate de stat, în limita unui plafon trimestrial aprobat de Parlament[5].

Cu aceeaşi ocazie, Parlamentul României, pentru a asigura controlul său în acest domeniu, a stabilit obligaţia Guvernului de a prezenta, trimestrial, forului legislativ, condiţiile în care au fost contractate creditele, volumul şi destinaţia acestora.

Pentru aplicarea acestei autorizări generale, Parlamentul

---

1. Noţiunile de credit sau împrumut le vom utiliza în acelaşi sens.
2. A se vedea: Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă. Vol. I, Finanţe şi credit,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 223; I. Văcărel şi alţii, *op. cit.* p. 323 şi urm.
3. A se vedea Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă. Vol. I. Finanţe şi credit.* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981, p. 224.
4. Art. 12 din Legea nr. 91/1993.
5. Hotărârea nr. 3/1990 cu privire la cererea Guvernului de a i se acorda competenţe sporite în implementarea reformei economice, în M.Of. nr. 124 din 13 noiembrie 1990.

Scanned with OKEN Scanner

României a adoptat, spre exemplu, Hotărârile nr. 12 şi 27 din 1991 privind aprobarea plafoanelor de credite financiare externe cu garanţie guvernamentală ce se puteau contracta în semestrul I.1991, respectiv semestrul II.1991 şi semestrul I.1992.[1]

Prin această procedură cu aplicare temporară, s-a suplinit golul legislativ determinat de lipsa unei legi - cadru privind datoria publică externă.

Legea nr. 91/1993[2] a înlăturat acest gol, instituind o reglementare generală privind datoria publică, inclusiv cea externă. Noua lege atribuie Guvernului competenţa de a angaja, cu respectarea prevederilor legale, împrumuturi externe pe termen mediu şi lung, contractate direct sau de către societăţile comerciale, regiile autonome şi autorităţile publice locale cu garanţia statului, pentru următoarele **destinaţii:**

- realizarea programelor de dezvoltare şi restructurare economică;
- realizarea altor obiective sau acţiuni de interes public;
- crearea şi menţinerea rezervei valutare a statului;
- asigurarea resurselor necesare înlăturării efectelor determinate de calamităţi naturale sau în alte cazuri de forţă majoră.

Potrivit noii legi, **necesarul de împrumuturi** externe se determină pe baza strategiei privind datoria publică externă, **în limita plafonului de credite externe** şi de îndatorare externă, propuse de Guvern şi aprobate de Parlament[3].

Împrumuturile de stat externe, în nume propriu, se contractează prin acorduri, convenţii sau alte instrumente juridice încheiate, în general, cu guvernele, băncile, alte instituţii financiare din statele creditoare sau cu organizaţii financiare internaţionale (Fondul Monetar Internaţional, Banca Internaţională pentru Reconstrucţie şi Dezvoltare etc.)

Garantarea în numele şi contul statului se face de către Ministerul Finanţelor a unor credite externe pentru realizarea de obiective de investiţii de către societăţile comerciale, regiile autonome şi autorităţile publice locale pe baza analizelor de proiect ale Băncii de Export-Import a României - S.A. şi cu aprobarea Comitetului Interministerial de Garanţii şi Credite de Comerţ Exterior[4].

Emisiunea de titluri de valoare lansate pe pieţele financiare

---

1. În M.Of. nr. 114 din 24 mai 1991 şi nr. 258 din 20 decembrie 1991.
2. Legea privind datoria publică, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.
3. În acest sens, Legea nr. 118/1995, în M.Of. nr. 282 din 5 decembrie 1995.
4. Norme Metodologice ale Ministerului Finanţelor, nr. 8904/1994, în M.Of. nr. 11 din 23 ianuarie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

externe se aprobă de către Guvern, la propunerea Ministerului Finanţelor, solicitându-se şi avizul consultativ al Băncii Naţionale a României.

Derularea operaţiunilor privind realizarea angajamentelor de datorie publică externă se efectuează de către Ministerul Finanţelor care, în acest scop, încheie convenţii cu băncile comerciale şi cu beneficiarii împrumuturilor contractate.

În calitate de garant al împrumuturilor externe, în numele statului, Ministerul Finanţelor evaluează **riscurile financiare,** oportunitatea şi condiţiile de emitere a garanţiei pentru a nu afecta credibilitatea financiară a statului român pe plan internaţional, participă la negocierea acordurilor şi altor instrumente juridice internaţionale prin care se contractează împrumuturi externe garantate de stat.

Negocierea şi încheierea de acorduri, convenţii şi alte instrumente juridice internaţionale prin care se contractează împrumuturile de stat externe se realizează cu participarea Ministerului Finanţelor. Se au în vedere elementele de fundamentare a necesităţii şi oportunităţii împrumuturilor externe şi condiţiile esenţiale care se vor contracta, cum sunt: perioada de rambursare, perioada de graţie, nivelul dobânzii, garanţiile ce se vor acorda.

Negocierea şi contractarea împrumuturilor de stat externe se realizează, concret, de instituţiile publice desemnate de Guvern. În general, aceste instituţii sunt ministerele şi alte organe ale administraţiei publice centrale de specialitate, cu participarea Ministerului Finanţelor şi Băncii Naţionale a României.

Acordurile, convenţiile şi celelalte instrumente juridice internaţionale prin care se contractează împrumuturile de stat urmează să fie **ratificate** de către Parlamentul României. Aceasta deoarece, potrivit legii, "Tratatele internaţionale semnate în numele României, precum şi acordurile, convenţiile şi înţelegerile semnate la nivelul guvernului român, care se referă la ...., precum şi cele care implică un angajament politic sau **financiar** (...)".[1] Cum toate **instrumentele juridice** prin care se contractează împrumuturi de stat implică angajamente financiare, concluzia nu poate fi alta decât aceea a necesităţii ratificării lor de către Parlament.

În ce priveşte **împrumuturile externe private,** volumul, destinaţia şi condiţiile de contractare se stabilesc de organele de conducere ale regiilor autonome şi societăţilor comerciale respective. Acestea fiind persoane juridice de drept privat, pot contracta împrumuturi externe pentru procurarea

1. Art. 4 din Legea nr. 4/1991 privind încheierea şi ratificarea tratatelor, în M.Of. nr. 5 din 12 ianuarie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

resurselor financiare necesare realizării programelor proprii de activitate. Astfel de împrumuturi **pot fi garantate**, la cerere **de către statul român**, situaţie în care obligaţiile beneficiarilor de împrumuturi pentru care s-a acordat garanţie publică se stabilesc între Ministerul Finanţelor, care garantează în numele statului şi regiile autonome sau societăţile comerciale respective, pe bază contractuală. Pentru aceste împrumuturi se ţine **evidenţa garanţiilor** de către Ministerul Finanţelor, care evaluează riscurile financiare ce decurg pentru stat şi asigură resursele necesare acoperirii riscurilor. Celelalte împrumuturi externe contractate de persoanele juridice de drept privat, **care nu au garanţie publică,** pot fi garantate, la cerere, de către EXIMBANK[1] sau alte bănci comerciale, potrivit legii şi statutelor de funcţionare a acestora[2]. Statul nu răspunde de împrumuturile contractate de persoanele juridice de drept privat, care nu sunt garantate de către stat, chiar dacă este vorba de regii autonome sau societăţi comerciale cu capital de stat.

Secţiunea a III-a
Depunerile la casele de economii

O altă formă **a capitalului public** o reprezintă depunerile la casele de economii[3]. Aceste case sunt instituţii cu profil bancar (în unele state au chiar denumirea de "bancă de economii"), al căror obiect de activitate principal îl reprezintă atragerea disponibilităţilor băneşti ale populaţiei şi punerea lor în circuitul bănesc.

Depunerile la casele de economii pot reprezenta economii realizate după acoperirea cheltuielilor curente de trai şi care au diferite **destinaţii**, cum sunt:

a) procurarea unor bunuri de mare valoare şi folosinţă îndelungată, reprezentând locuinţă, autoturism, mobilier etc.;

b) scopuri de agrement - excursii, călătorii;

c) evenimente viitoare din viaţa familială - naşteri, căsătorii,

---

1. Hotărârea Guvernului nr. 189/1991 privind aprobarea înfiinţării Băncii de Export-Import a României - societate pe acţiuni (Romanian Eximbank), în M.Of. nr. 71 din 3 aprilie 1991, cu modificările ulterioare.
2. A se vedea, Normele metodologice ale Băncii Naţionale a României nr. 17 din 1995 privind autorizarea şi raportarea împrumuturilor şi creditelor externe, fără garanţia statului, în M.Of. nr. 295 din 21 decembrie 1995.
3. Pentru detalii, a se vedea: Gh. D. Bistriceanu, în lucrarea "*Finanţele publice*", coordonator I. Văcărel, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1992, p. 310 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

decese;

d) acoperirea de cheltuieli legate de ocupaţia sau profesia deputatului.

Depunerile populaţiei la casele de economii se pot realiza pe diferite **instrumente de economisire specifice**, dintre care menţionăm:

- libretele de economii;
- cecuri;
- conturi curente.

În ţara noastră funcţionează **Casa de Economii şi Consemnaţiuni,** a cărei organizare şi funcţionare este stabilită prin decretul nr. 371/1958 şi Statutul aprobat prin acelaşi decret[1]. În conformitate cu aceste reglementări, C.E.C. execută, în principal, următoarele **operaţiuni:**

a) primeşte de la persoanele fizice depuneri de bani pe librete de economii, pe obligaţiuni C.E.C. şi alte forme de economisire;

b) deschide conturi curente persoanelor fizice şi unor persoane juridice;

c) primeşte sume spre consemnare;

d) emite acreditive.

Sumele de bani depuse la CEC pe librete de economii, pe obligaţiuni CEC cu câştiguri sau sub alte forme de economisire **sunt garantate de stat,** beneficiază de unele facilităţi fiscale, sunt purtătoare de dobânzi sau de câştiguri, ori de dobânzi şi câştiguri, după caz, sunt protejate de păstrarea secretului operaţiunilor, sunt imprescriptibile şi nu pot fi urmărite decât pe bază de hotărâri judecătoreşti definitive şi executorii, date în acţiuni penale sau în acţiuni civile decurgând din cauze penale.

Casele de Economii sunt considerate **instituţii de drept public.** Există şi alte instituţii care fac operaţii de depuneri şi restituiri pentru populaţie, altele decât cele de economii, cum sunt băncile comerciale, organizaţiile cooperatiste sau societăţi private.

Ceea ce este însă comun atât caselor de economii cât şi celorlalte instituţii specializate este că sumele colectate de la populaţie, în cadrul operaţiilor pasive, sunt puse la dispoziţia statului şi unităţilor administrativ-teritoriale pentru **echilibrarea bugetelor publice,** sunt plasate în împrumuturi lansate de agenţi economici cu capital de stat sau privat, în hârtii de valoare emise de societăţi particulare, în operaţiuni imobiliare sau de altă natură.

---

1. În B.Of. nr. 32 din 19 august 1958.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a IV-a
Gestionarea datoriei publice

1. ASPECTE GENERALE PRIVIND DATORIA PUBLICĂ

Datoria publică este definită de doctrină ca fiind datoria globală contractată de stat (guverne centrale şi locale, instituţii monetare centrale, instituţii publice cu caracter financiar etc.) fie pe piaţa internă (datoria publică internă), fie în străinătate (datoria publică externă) şi datorată la un moment dat[1]. Concret, datoria publică include totalitatea obligaţiilor contractate şi garantate de către stat, prin intermediul împrumuturilor angajate pe piaţa externă sau cea internă de capital.

Datoria publică poate fi, **din punct de vedere al gestiunii,** categorisită astfel:

a) datoria **flotantă**, cuprinzând totalitatea împrumuturilor de stat pe termen scurt, cotractate prin bonuri de casă sau bonuri de tezaur;

b) datoria **consolidată**, incluzând totalitatea împrumuturilor pe termen mediu şi lung, angajată, în general, prin emisiuni de titluri de împrumut de stat (rente, obligaţiuni), exprimate în monedă naţională sau în valută, potrivit condiţiilor cuprinse în prospectul împrumutului, publicat cu prilejul lansării pe piaţă.

În prezent, dispunem de o **definiţie legală** a datoriei publice care "reprezintă totalitatea obligaţiilor pecuniare la un moment dat, rezultate din împrumuturi interne şi externe, pe termen mediu sau lung, contractate de stat în nume propriu sau garantate de acesta"[2]. După cum observăm, legea include în regimul datoriei publice numai datoria consolidată, adică cea rezultată din împrumuturi pe termen mediu sau lung.

De asemenea, noua lege a datoriei publice defineşte şi noţiunea de **"gestionare a datoriei publice interne"** care "constă în contractarea împrumuturilor de stat, organizarea şi ţinerea evidenţei prin conturi specifice, rambursarea datoriei publice, calculul şi plata dobânzii, comisioanelor şi spezelor datorate, precum şi efectuarea de alte operaţiuni specifice"[3]. Nu este însă definită în mod distinct noţiunea de "gestionare a datoriei publice

---

1. A se vedea C. G. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie.* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982.
2. Art. 1 din Legea nr. 91/1993 privind datoria publică, în M.Of. nr. 3 din 10 ianuarie 1994.
3. *Idem* art. 11.

Scanned with OKEN Scanner

externe", deoarece elementele ce le implică sunt, în general, comune pentru ambele noţiuni.

2. ATRIBUŢII PRIVIND GESTIONAREA DATORIEI PUBLICE

Din prevederile Legii nr. 91/1993 rezultă că gestionarea datoriei publice se asigură de către Ministerul Finanţelor. Trebuie însă menţionat că legea prevede că răspunderea pentru gestionarea şi utilizarea împrumuturilor externe **contractate de societăţile comerciale,** regiile autonome şi autorităţile publice locale cu garanţia statului, precum şi pentru constituirea resurselor necesare rambursării ratelor scadente şi plăţii dobânzilor, spezelor şi comisioanelor aferente, revine beneficiarilor de împrumut.

Totuşi, Ministerul Finanţelor, Banca Naţională a României şi băncile comerciale poartă **răspunderea** pentru respectarea întocmai a destinaţiei creditelor angajate sau/şi garantate la extern.

Plăţile datorate pe o perioadă de un an pentru rambursarea datoriei publice externe, reprezentând ratele scadente, dobânzile, spezele şi comisioanele aferente, constituie **serviciul datoriei publice.**

Rambursarea ratelor scadente şi plata dobânzilor, spezelor şi comisioanelor aferente angajamentelor de datorie publică externă se realizează din **resursele** cu această destinaţie prevăzute în bugetul de stat, în bugetul local şi bugetul propriu al beneficiarului de împrumut, după caz.

Se stabileşte obligaţia pentru Ministerul Finanţelor şi Banca Naţională a României de a asigura prevederea în **balanţa de plăţi externe,** a resurselor necesare rambursării împrumuturilor externe, a plăţii dobânzilor, spezelor şi comisioanelor aferente.

În schimb, pentru riscurile financiare decurgând din garantarea de către stat a împrumuturilor externe contractate de societăţile comerciale şi regiile autonome, Ministerul Finanţelor are obligaţia de a constitui **fondul de risc,** care se administrează pe regim extrabugetar şi se alimentează din sumele încasate sub formă de comisioane de la beneficiarii împrumuturilor externe garantate, dobânzile încasate din plasamentele pe piaţă ale sumelor temporar disponibile din fondul de risc şi alte resurse, potrivit prevederilor legale. Sumele datorate la fondul de risc de către beneficiarul împrumutului extern garantat se determină de către Ministerul Finanţelor prin aplicarea unor **cote procentuale** negociabile, diferenţiate în funcţie de bonitatea financiară a beneficiarului, perioada de graţie şi cuantumul ratei

Scanned with OKEN Scanner

medii de rambursare. Cuantumul sumelor datorate la fondul de risc, termenele de vânzare şi celelalte obligaţii care revin beneficiarului împrumutului se prevăd în contractul încheiat de acesta cu Ministerul Finanţelor.

Orice angajament de datorie publică externă **se înregistrează în Registrul datoriei publice externe,** instituit la Ministerul Finanţelor.

Ministerul Finanţelor urmăreşte **constituirea resurselor de rambursare** de către beneficiarii împrumuturilor externe garantate de stat, ţine evidenţa creanţelor statului provenite din executarea garanţiilor acordate şi acţionează pentru recuperarea lor de la debitori[1].

Totodată, Ministerul Finanţelor şi Banca Naţională a României urmăresc sistematic **evoluţia resurselor valutare ale ţării,** analizează eventualele dificultăţi în rambursarea datoriei publice externe şi propun Guvernului măsuri de soluţionare a acestora.

Guvernul analizează, când situaţia o impune, oportunitatea şi condiţiile de **reeşalonare sau refinanţare a datoriei publice** externe şi prezintă propuneri Parlamentului în vederea aprobării.

Ministerul Finanţelor, în colaborare cu Banca Naţională a României, elaborează anual **proiectul balanţei de plăţi externe.** Banca Naţională a României urmăreşte în execuţie balanţa de plăţi externe şi transmite trimestrial Ministerului Finanţelor situaţia drepturilor şi angajamentelor externe ale statului. Ministerul Finanţelor, împreună cu Banca Naţională a României, prezintă **semestrial** Guvernului **informări** asupra modului de realizare a prevederilor balanţei de plăţi externe şi propune soluţii de acoperire a deficitului sau de utilizare a excedentului din contul curent al balanţei de plăţi externe. Guvernul prezintă spre aprobare Parlamentului, până la 30 iunie, **execuţia anuală a balanţei de plăţi externe.**

Ministerul Finanţelor întocmeşte şi prezintă Guvernului **rapoarte semestriale** privind evoluţia datoriei publice externe şi transmite organismelor financiar-bancare internaţionale date statistice privind datoria publică externă, conform obligaţiilor decurgând din calitatea de membru al acestor organisme.

Datele privind realizarea fiecărui împrumut în contul datoriei publice externe se raportează la Ministerul Finanţelor de către beneficiarii împrumuturilor şi de către băncile comerciale prin care acestea se derulează, potrivit normelor metodologice elaborate în aplicarea Legii nr. 91/1993[2].

În sfârşit, Ministerul Finanţelor are dreptul şi obligaţia de a exer-

---

1. Norme Metodologice ale Ministerului Finanţelor nr. 8904/1995, în M.Of. nr. 11 din 23 ianuarie 1995.
2. Norme Metodologice ale Ministerului Finanţelor nr. 8904/1995.

Scanned with OKEN Scanner

cita, prin organele sale specializate, **controlul folosirii resurselor împrumutate,** potrivit destinaţiilor aprobate, în condiţiile legii. Pentru a sprijini efectuarea controlului, Legea nr. 91/1993 instituie obligaţia Băncii Naţionale a României, regiilor autonome, societăţilor comerciale, instituţiilor şi altor organisme guvernamentale şi neguvernamentale de a transmite informaţiile necesare, solicitate în legătură cu datoria publică[1].

3. REGIMUL SANCŢIONATOR

Pentru a se asigura întocmai respectarea reglementărilor legale în materie, legea privind datoria publică instituie o **răspundere contravenţională şi penală specifică.**[2]

Astfel, constituie **contravenţii** următoarele fapte dacă, potrivit legii penale, nu constituie infracţiuni:

a) neprezentarea documentelor juridice prin care s-au contractat împrumuturi generatoare de datorie publică externă sau împrumuturi externe cu garanţia statului, în termenele stabilite de Ministerul Finanţelor;

b) neraportarea datelor referitoare la execuţia împrumuturilor privind datoria publică internă şi externă;

c) refuzul de a pune la dispoziţia organelor de control documentele, datele şi informaţiile solicitate privind datoria publică internă şi externă.

Contravenţiile se sancţionează cu amendă de la 1.000.000 lei la 3.000.000 lei.

Constituie **infracţiuni** şi se pedepsesc cu închisoare de la 6 luni la 5 ani următoarele fapte:

a) utilizarea fondurilor în lei şi în valută provenite din angajamente de datorie publică externă în alte scopuri decât cele pentru care s-a aprobat contractarea sau garantarea acestora;

b) furnizarea de date eronate pentru fundamentarea garanţiei publice la contractarea de împrumuturi externe.

Constatarea faptelor infracţionale se face de către Ministerul Finanţelor şi unităţile sale teritoriale, precum şi de către alte organe abilitate în acest scop prin lege.

---

1. Art. 32 din Legea nr. 91/1993.
2. *Idem* art. 33 şi 35.

Scanned with OKEN Scanner

4. DOBÂNDA LA ÎMPRUMUTURILE DE STAT

Pe durata împrumutului, statul asigură persoanelor fizice sau juridice care deţin înscrisuri ale împrumutului un anumit venit sub formă de **dobândă, câştig (premii) sau dobândă şi câştig.**[1] Mai rar se utilizează oferirea unui venit sub formă de rentă viageră.

În cazul **împrumuturilor cu dobândă,** obligaţiunea are ataşat un număr de cupoane, care se detaşează periodic (de obicei semestrial) şi se prezintă la ghişeul trezoreriei băncii centrale sau la o altă instituţie desemnată de stat, unde se încasează dobânda ce i se cuvine.

În cazul **împrumuturilor cu câştig (premii),** venitul sub formă de câştig se acordă numai deţinătorilor obligaţiunilor care au ieşit câştigătoare la tragerile la sorţi. Câştigul total ce se plăteşte la aceste împrumuturi este stabilit în raport de suma totală ce ar reprezenta-o dobânda aferentă acelui împrumut.

Rata dobânzii la împrumuturile de stat se stabileşte, în general, la nivelul dobânzilor la creditul bancar. Rata dobânzii la creditul bancar se stabileşte, în economia de piaţă, în raport cu **cererea şi oferta de capital de împrumut şi cu rata medie a profitului.** Aceasta înseamnă că o dată cu creşterea cererii de capital bănesc sporeşte şi nivelul dobânzii, fără a depăşi, desigur, rata medie a profitului. Limita inferioară a dobânzii nu poate scădea sub nivelul zero al profitului.

Se urmăreşte stabilirea unei **rate** de emisiune a dobânzii împrumutului de stat la nivelul celei a creditului bancar, pentru că altfel statul nu asigură subscriitorilor un venit care să stimuleze deţinătorii de capitaluri disponibile să le plaseze în împrumuturi de stat.

Întrucât rata dobânzii la creditele bancare a avut o tendinţă generală de creştere în ultimele decenii, s-a manifestat aceeaşi tendinţă şi în ce priveşte nivelul dobânzii la datoria publică.Cea mai rapidă **creştere a ratei dobânzii** se manifestă, în general, la bonurile de tezaur în comparaţie cu cea a efectelor publice pe termen mijlociu şi lung.

Rata de emisiune a dobânzii, adică cea înscrisă pe înscrisurile de valoare emise de stat, poate să se modifice până la data plăţii către subscriitori. Mai exact, **rata reală a dobânzii,** care se stabileşte prin raportarea dobânzii plătite de stat la suma efectiv încasată de acesta la plasarea împrumutului, poate să fie egală, mai mare sau mai mică decât cea de emisiune, deoarece şi suma încasată de stat este, de asemena, egală, mai

1. Pentru detalii, a se vedea: I. Văcărel şi alţii *op. cit.*, p. 294 - 297.

Scanned with OKEN Scanner

mică sau mai mare decât suma înscrisă pe obligaţiunile distribuite.

5. PLASAREA, CONVERSIUNEA, AROZAREA ŞI CONSOLIDAREA[1]

Plasarea împrumuturilor de stat are loc, în general, prin următoarele procedee:

a) pe calea **subscrierilor**, direct de către stat, care organizează o publicitate prin presă, radio, televiziune, cât mai mare privind condiţiile împrumutului. Persoanele fizice sau juridice interesate, dornice să procure efecte publice, se prezintă la ghişeele deschise de stat la percepţii, oficii poştale, bănci, case de economii şi agenţii de schimb, la care subscriu la împrumut. Suma subscrisă se varsă la dispoziţia statului, integral sau în rate;

b) prin intermediul **consorţiilor sau sindicatelor bancare** care preiau obligaţiunile în comision sau le cumpără. În cazul comisionului, suma se varsă la stat pe măsura plasării obligaţiunilor. În situaţia cumpărării efective a obligaţiunilor împrumutului, consorţiul le plasează pe piaţă şi încasează diferenţa între cursul la care vinde înscrisurile şi cursul la care le-a cumpărat de la stat;

c) prin **vânzarea la bursă**, procedeu denumit şi "prin robinet". Statul vinde la bursă obligaţiunile noului împrumut.

Obligaţiunile împrumuturilor de stat se emit, în general, **"la purtător"**, adică fără a se înscrie numele subscriitorului. Foarte rar se emit obligaţiuni "nominative", adică cele care poartă numele creditorului.

Conversiunea este operaţiunea de preschimbare a obligaţiunilor unui împrumut mai vechi cu obligaţiuni ale unui împrumut nou, emis cu o dobândă mai mică[2]. O astfel de operaţiune în ţara noastră a fost conversiunea datoriilor agricole şi urbane din 1932-1934, cauzată de criza economică din anii 1929-1933, fiind reduse cu 50% datoriile contractate de agricultori şi moşieri şi cu 20% cele contractate de proprietarii urbani[3]. Măsura a fost determinată de marile scăderi ale preţurilor produselor agricole, ale chiriilor şi imobilelor în localităţile urbane.

Arozarea este operaţiunea de majorare a ratei dobânzii împru-

---

1. Pentru detalii, a se vedea: M. Lăzeanu, *Curs de Ştiinţă şi Legislaţie Financiară*, Editor M. Bădeanu, 1942, p. 751 şi urm.; G. N. Leon, *"Elemente de Ştiinţă Financiară", Vol. II*, Editura "Cartea Românească" S.A. Cluj, 1930, p. 245 şi urm.
2. A se vedea Iulian Văcărel, *Finanţele publice. Teorie şi practică*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 268.
3. Legile din 19 aprilie 1932, aprilie 1933 şi 7 aprilie 1934.

Scanned with OKEN Scanner

mutului. Se practică în cazurile de scăderi mari ale cursului obligaţiunilor de stat, pentru a elimina pericolul apariţiei de dificultăţi în plasarea de noi împrumuturi de stat şi a menţine interesul publicului faţă de împrumutul a cărui dobândă a scăzut[1].

Consolidarea constă în înlocuirea unui credit pe termen scurt cu un credit pe termen lung. Prin această operaţiune se prelungeşte termenul de rambursare a unui împrumut, urmărindu-se o reducere a cheltuielilor bugetare anuale legate de datoria publică.

6. AMORTIZAREA DATORIEI PUBLICE[2]

Prin amortizarea datoriei publice se înţelege **stingerea datoriei** prin rambursarea capitalului împrumutat sau răscumpărarea înscrisurilor de valoare de la deţinătorii lor.

Rambursarea împrumuturilor poate să fie obligatorie sau facultativă. De regulă, statul se obligă să restituie numai împrumuturile cu termen. În mod facultativ, statul poate să ramburseze şi împrumuturile perpetue, fără însă a fi obligat s - o facă.

Modalităţile de rambursare mai frecvent utilizate sunt:

a) prin **anuităţi** - adică din al doilea sau al treilea an de la contractarea împrumutului, statul începe să plătească, separat de dobânzi, o parte din suma datorată. Anuităţile se pot stabili:

- în sume egale pe toată durata de restituire a împrumutului;
- în cote progresive sau regresive;

b) tragerea la sorţi - adică, la data lansării împrumutului, statul fixează valoarea obligaţiunilor amortizabile în fiecare an, prin procedeul tragerii la sorţi;

c) răscumpărarea la bursă - prin aparatul Ministerului Finanţelor sau prin intermediul băncilor se procedează la retragerea din circulaţie a rentei perpetue. Se utilizează acest procedeu când statul dispune de resurse bugetare, iar cursul la bursă al obligaţiunilor este scăzut.

Primele două modalităţi de rambursare sunt utilizate la împrumuturile cu termen.

Ca **resurse** de rambursare sunt utilizate, în general:

- fonduri speciale de amortizare a datoriei publice, puse la dis-

---

1. Norme Metodologice ale Ministerului Finanţelor nr. 8904/1994, în M.Of. nr. 11 din 23 ianuarie 1995.
2. Pentru detalii, a se vedea: G. N. Leon, *op. cit.*, p. 245 şi urm.; M. Lăzeanu, *op. cit.*, p. 786 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

poziţia caselor de amortizare;

- resursele bugetare (art. 15 din Legea nr. 10/1991);
- excedentele bugetare (spre exemplu, conform art. 44 din Legea finanţelor publice, din excedentul bugetului de stat se formează un fond de tezaur al statului);
- împrumuturi de stat pentru refinanţarea datoriei publice (spre exemplu, art. 15, în final, din Legea finanţelor publice).

7. ALTE CĂI DE STINGERE A DATORIEI PUBLICE

Pot fi utilizate, deşi mai rar, următoarele **căi:**

a) bancruta statului[1] **- insolvabilitate** din cauze politice sau economice. Ex.: pierderea unui război, crize economice de supraproducţie etc. În astfel de cazuri, statul încetează a efectua plăţi în contul datoriei publice - deci este în incapacitate de a-şi onora datoriile.

În astfel de situaţii critice, statul poate cere un **moratoriu**, adică o sistare temporară a serviciului datoriei publice, adică a anuităţilor. O astfel de amânare se acordă de instanţe jurisdicţionale speciale;

b) repudierea obligaţiunilor financiare asumate de stat poate fi făcută de Guvern, din motive politice. Constă în refuzul unui stat de a-şi onora obligaţiile contractate prin împrumuturi. De obicei un nou Guvern repudiază o datorie contractată de un alt Guvern predecesor. Deci, spre deosebire de bancrută, statul este solvabil. Statele creditoare iau însă măsuri politice, diplomatice, economice şi uneori militare împotriva unor astfel de state debitoare, pentru a le constrânge la plata datoriei.

Secţiunea a V-a
Mobilizarea de resurse băneşti prin organisme financiare internaţionale

După cel de - al doilea război mondial, s - au constituit numeroase organisme financiare internaţionale care au ca scop mobilizarea de resurse băneşti şi punerea lor la dispoziţia ţărilor interesate, în vederea realizării unor obiective social - economice.

Dintre aceste organisme menţionăm următoarele:

---

1. A se vedea G. N. Leon, *op. cit.*,, p. 276 şi urm.; Gh. D. Bistriceanu, M. N. Adochiţei, E. Negrea, *op. cit.*; p. 447-448.

Scanned with OKEN Scanner

- Fondul Monetar Internaţional;
- Banca Internaţională de Reconstrucţie şi Dezvoltare;
- Asociaţia Internaţională de Dezvoltare;
- Banca Europeană de Reconstrucţie şi Dezvoltare;
- Societatea Financiară Internaţională;
- Banca Africană pentru Dezvoltare;
- Banca Asiatică pentru Dezvoltare;
- Banca Interamercană pentru Dezvoltare;
- Corporaţia Financiară Internaţională;
- Banca Europeană de Investiţii;
- Fondul European de Dezvoltare.

Aceste organisme participă la realizarea unor **programe de asistenţă economică pe baze multilaterale**[1] fiind specializate îndeosebi în:

- finanţarea investiţiilor;
- creditarea operaţiunilor curente de comerţ exterior;
- acordarea de credite pentru echilibrarea balanţei de plăţi externe ori pentru redresarea monedei naţionale a unui stat.

1. Pentru detalii a se vedea: Iulian Văcărel, *op. cit.*, p. 276 şi urm.; V. Jinga, *Moneda şi problemele ei contemporane. Vol. I.* Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1981, p. 252 şi urm; C. C. Kiriţescu, *Relaţiile valutar-financiare internaţionale*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1978, p. 303 şi urm.; P. Bran, V. Ciobanu, C. Floricel, V. Schiopescu, N. Dardac, I. Stancu, *Relaţii valutar-financiare internaţionale*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980, p. 256 şi urm.; I. Condor, *Cadrul instituţional al relaţiilor valutar-financiare şi de credit internaţionale*, în "Studii şi cercetări juridice", nr. 4/1979, p. 353 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IX
BANII. CIRCULAŢIA BĂNEASCĂ. APARATUL ŞI SISTEMUL BĂNCAR. PIAŢA CREDITULUI ŞI PIAŢA FINANCIARĂ

Secţiunea I
Banii şi funcţiile lor

1. ROLUL BANILOR

Banii au apărut de peste 27 secole, la început în China şi apoi în Europa, sub formă de monezi metalice[1]. Timp de 26 secole, adică până la începutul primului război mondial, omenirea a folosit **monezi** metalice, de aur şi argint. În secolul al XVII-lea au apărut **bancnotele**[2], astfel că de la 1600 până la primul război mondial acestea au circulat împreună cu monezile metalice, cele trei secole reprezentând o **etapă de tranziţie**. De la primul război mondial putem vorbi de circulaţia exclusivă a bancnotelor şi a banilor de cont[3].

Noţiunea de **bani** este utilizată ca denumire generală pentru toate categoriile de monede şi de semne de valoare. Ei reprezintă un instrument social, o formă particulară imediat mobilizabilă a avuţiei sociale, o întruchipare transmisibilă şi omnivalentă a puterii de cumpărare, care conferă deţinătorului dreptul asupra unei părţi din produsul social al ţării emitente[4].

1. A se vedea C. C. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie*. Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 63-64.
2. Bani confecţionaţi din hârtie.
3. Cu privire la apariţia, evoluţia şi esenţa banilor, a se vedea *Legităţi ale economiei de piaţă*, Editura "Gh. Asachi", Iaşi, 1992, p. 185 şi urm., coordonator, N. G. Niculescu.
4. A se vedea C. C. Kiriţescu, *op. cit.*, p. 63.

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea de **monedă**, prezentă în mai multe limbi, vine din timpul Imperiului Roman, ca urmare a faptului că atelierul unde se confecţionau piesele metalice fusese instalat alături de templul zeiţei Juno Moneta din Roma[1].

Pe teritoriul ţării noastre, înainte de Cristos, circulau monede de provenienţă grecească. **Prima emisiune proprie aparţine Histriei**, cu peste două milenii în urmă. La început, şefii uniunilor tribale geto - dacice au reprodus monede macedonene, iar mai târziu, în timpul domniei lui Burebista şi Decebal, se trece la imitarea denarului roman republican de argint.

O trăsătură specifică a economiei de piaţă constă în limitarea schimburilor directe de mărfuri şi servicii (trocul) şi generalizarea utilizării banilor.

În conversaţia de fiecare zi, termenul de **bani** este utilizat pentru a însemna mai multe lucruri foarte diferite. Unul dintre acestea este tocmai **"moneda"**, când se pune întrebarea "Aveţi bani la Dumneavoastră ?". În realitate, numai o mică proporţie din valoarea în dolari a cumpărăturilor, probabil în jur de 1% este plătită cu ajutorul monedei. Deci, această definiţie populară a banilor este foarte îngustă pentru a fi utilizată în ştiinţa economică sau juridică.

Într-o altă definiţie populară a banilor care este prea largă, se tratează banii ca sinonim al **"avuţiei"**. A spune că "cineva are o mulţime de bani", înseamnă că acel cineva este bogat (avut).

O altă definiţie laică a banilor este de **"venit"**, întrebându-ne, spre exemplu: "Câţi bani câştigă el ?"

Concluzia unor economişti de prestigiu[2] este că "În ciuda definirii banilor fie în sens îngust ca monedă, fie în sens larg incluzând toate formele de avuţie, economiştii definesc banii prin intermediul **funcţiilor** lor. Banii nu sunt consideraţi altceva decât **mijloc de schimb, măsură a valorii, mijloc de plăţi întârziate** sau de **stoc al avuţiei.** Primele două din acestea sunt specifice banilor.

În condiţiile actuale ale economiei de piaţă, noţiunea **bani**[3]

---

1. A se vedea R. Negrea, *Moneda. De la scoicile-monedă la cecul electronic,* Editura Albatros, Bucureşti, 1988, p. 6.
2. Thomas Mayer, James S. Duesenberry, Robert. Z. Aliber, *Money, Banking and The Economy,* W. W. Norton and Company. Inc. New York 4-th ed. 1990, Editura Românească - *Banii, activitatea bancară şi economia,* 1993, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A. Bucureşti, p. 25-26 (traducere de A. Popescu şi I. Pârvuţoiu).
3. Pentru detalii, a se vedea *Legităţi ale economiei de piaţă, op. cit.,* p. 195 şi urm.; D. D. Şaguna, *op. cit.,* p. 23 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

este utilizată pentru a defini bancnotele şi moneda metalică existentă în posesia persoanelor fizice şi juridice sau în conturile lor bancare, indiferent de forma şi denumirea pe care o au în diferite state (exemplu: marcă, franc, rublă, dolar, leu, coroană, leva).

Se poate conchide că banii au **un rol important** în măsurarea activităţilor economice, a cheltuielilor efectuate şi a rezultatelor obţinute.

2. FUNCŢIILE BANILOR[1]

Prima funcţie a banilor este aceea de **măsură a valorii,** ceea ce înseamnă că banii reprezintă un mijloc de măsurare, de comparare, de cuantificare a valorii mărfurilor, lucrărilor şi serviciilor, deoarece se folosesc ca instrument de evidenţă a cheltuielilor de producţie, prin intermediul preţurilor.

A doua funcţie o reprezintă cea de **mijloc de circulaţie,** întrucât banii mijlocesc trecerea mărfurilor, lucrărilor şi serviciilor de la producătorul lor la consumator, deci deservesc procesul circulaţiei bunurilor. În această funcţie, banii sunt utilizaţi cel mai frecvent în forma lor de numerar.

O altă funcţie este aceea de **mijloc de plată**, banii asigurând îndeplinirea obligaţiilor financiare între persoanele juridice, între acestea şi populaţie şi între persoanele fizice, precum şi în raporturile cu statul. Prin intermediul banilor, orice obligaţie economică evaluată în bani se stinge prin plata sumei de bani respective.

În funcţia de **mijloc de acumulare şi de economisire,** banii sunt păstraţi în conturi bancare şi utilizaţi pentru investiţii, producţie etc. sau depuşi pe instrumente de economisire la C.E.C. sau alte bănci şi folosiţi pentru diferite cheltuieli, mai ales gospodăreşti şi personale de mare valoare.

Din cele de mai sus se poate desprinde faptul că funcţiile banilor se manifestă în împletirea şi interdependenţa circuitelor băneşti în procesul de producţie şi circulaţie a mărfurilor. Ei mijlocesc realizarea produsului social - manifestându-se ca măsură a valorii, ca mijloc de circulaţie şi plată, precum şi distribuirea şi redistribuirea venitului naţional, manifestându-se ca mijloc de plată, de acumulare şi economisire[2].

Utilizarea pe scară foarte largă a banilor, caracteristica lor de a

1. Pentru detalii, a se vedea *Legităţi ale economiei de piaţă. op. cit.*, p. 195 şi urm.
2. A se vedea D. Patapievici, *Circulaţia bănească în România*, Editura Ştiinţifică 1972, p. 11.

Scanned with OKEN Scanner

putea fi schimbaţi pe orice marfă, lucrare sau serviciu, fac din ei **un simbol al avuţiei** şi conferă deţinătorului lor o anumită putere economică. În acest sens, Paul Samuelson, laureat al Premiului Nobel, aprecia că banii reprezintă "sângele care irigă sistemul economic"[1].

În cele ce urmează vom examina sumar modul în care banii sunt emişi şi utilizaţi în activitatea economică şi socială actuală.

Secţiunea a II-a
Circulaţia bănească

1. NOŢIUNI GENERALE

În procesul de realizare a funcţiilor arătate, banii execută mişcări permanente, ceea ce determină un **flux continuu de circuite băneşti** între agenţii economici care participă la viaţa economică şi între aceştia şi alte persoane juridice sau fizice.

Mişcarea masei banilor în circulaţie, indiferent de forma banilor, ca urmare a operaţiilor de încasări şi plăţi determinate de curentele de mărfuri, de prestări de servicii etc. în cadrul economiei naţionale[2] constituie **circulaţia bănească.**[3]

În acelaşi timp, totalitatea cantităţii de bani aflată la un anumit moment asupra persoanelor juridice şi a persoanelor fizice, formează **masa bănească.**

Formele sub care masa bănească se află asupra persoanelor juridice sau fizice pot fi următoarele:

a) forma de **numerar**, constând în bancnote şi monede divizionare aflate la persoanele fizice sau în casieriile persoanelor juridice;

b) moneda scripturală sau **"bani de cont"**, care constă în disponibilităţile băneşti aflate în conturile bancare şi circulând între acestea prin operaţii de virament sau transfer între conturi.

Circulaţia bănească şi masa bănească evoluează în raport de ritmul şi proporţiile dezvoltării economice de ansamblu a statului. **Evoluţia**

1. A se vedfea M. Coşea, I. Gavrilă, P. Ghiţă, G. Tănase, D. Niţescu, C. Popescu, *Economie,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1990.
2. A se vedea C. C. Kiriţescu, *op. cit.*, p. 84.
3. Pentru detalii, a se vedea *Legităţi ale economiei de piaţă,* Editura "Gh. Asachi", Iaşi, 1992, p. 172 şi urm., coordonator N. Gh. Niculescu; C. C. Kiriţescu, *Sistemul bănesc al leului şi al precursorilor lui,* Editura Academiei, Bucureşti, vol. I, p. 24 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

numerarului reflectă în principal modul de formare şi de utilizare a veniturilor băneşti ale populaţiei. În acelaşi timp, **evoluţia mijloacelor băneşti în conturile persoanelor juridice**, îndeosebi ale regiilor autonome şi societăţilor comerciale, este dependentă de desfăşurarea procesului de producţie a mărfurilor, lucrărilor şi serviciilor şi de valorificare a acestora.

În vederea asigurării stabilităţii economice este necesar **echilibrul monetar**, adică un raport optim între masa banilor în circulaţie şi sumele de bani necesare pentru efectuarea normală a tuturor operaţiunilor economice care se realizează prin intermediul banilor. În acest scop, se urmăreşte ca **între cererea participanţilor** la producţia socială individualizată într-o anumită masă bănească şi **oferta de bunuri disponibile** pentru valorificare să existe concordanţă. Mai concentrat, echilibrul monetar poate fi simplu exprimat prin **egalitatea cererii de bani cu oferta de bani.**[1]

Forma banilor se schimbă în procesul de realizare a funcţiilor ce le îndeplinesc. Astfel, banii de cont (moneda scripturală) devin bani numerar prin scoaterea lor din contul bancar şi utilizarea lor, spre exemplu, pentru plata salariilor, a unor prestări de servicii sau lucrări efectuate de persoane fizice etc. În acelaşi timp, banii numerar se schimbă în monedă scripturală o dată cu colectarea lor şi apoi vărsarea în contul bancar al persoanei juridice.

Pentru a se asigura o bună circulaţie bănească, statul reglementează cât mai complet circulaţia numerarului şi decontarea fără numerar.

2. CIRCULAŢIA NUMERARULUI

Plăţile în numerar au apărut la începuturile economiei de mărfuri. În economia noastră, numerarul apare sub forma bancnotelor şi a monedei divizionare a căror **emisiune** este organizată şi asigurată de Banca Naţională a României, potrivit legii. Astfel, conform art. 9 din Legea nr. 34/1991[2], "Banca Naţională a României este unica instituţie autorizată să emită bancnote şi monede metalice pe tot cuprinsul ţării". Totodată, Banca Naţională administrează direct rezerva de bancnote şi monede metalice, elaborează programul de emisiune a acestora şi asigură emisiunea regulată de bancnote şi monede metalice, în vederea satisfacerii nevoilor de

1. A se vedea Daniel Dăianu, *Echilibrul economic şi moneda. Keynessism şi monetarism*, Editura Humanitas, Bucureşti, 1993, p. 109.
2. Legea privind Statutul Băncii Naţionale a României, publicată în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.

Scanned with OKEN Scanner

numerar ale unei circulaţii băneşti sănătoase.

În prezent, se găsesc în circulaţie bancnotele în cupiuri de 500, 1.000, 5.000, 10.000 lei şi moneda metalică de 1, 5, 10, 20, 50 şi 100 lei.

Circulaţia numerarului, adică desfăşurarea încasărilor şi plăţilor, este reglementată de Banca Naţională a României, potrivit cu necesitatea unei bune desfăşurări a activităţii economice şi sociale şi în conformitate cu competenţa ce i - a fost acordată de a stabili reglementările în domeniul monetar[1].

În vederea întăririi disciplinei financiare şi evitarea evaziunii fiscale, prin Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996[2] s-a stabilit obligaţia **ca operaţiunile de încasări şi plăţi între persoanele juridice să se efectueze numai prin instrumente de plată fără numerar.**

Persoanele juridice **pot efectua plăţi în numerar** în următoarele cazuri:

a) plata salariilor şi a altor drepturi de personal;

b) alte operaţiuni de plăţi ale persoanelor juridice cu persoane fizice;

c) plăţi către persoane juridice, în limita unui plafon zilnic maxim de 5.000.000 lei.

Prin **plafon zilnic** se înţelege totalitatea plăţilor efectuate în numerar de persoana juridică într-o singură zi[3].

Este **interzisă** acordarea unor facilităţi de preţ clienţilor persoane juridice, care efectuează plata în numerar.

Sumele în numerar aflate în casieria proprie a persoanelor juridice **nu pot depăşi plafonul de 5.000.000 lei.** Se admite depăşirea acestui plafon numai cu sumele aferente plăţii salariilor şi a altor drepturi de personal, precum şi a altor operaţiuni cu persoane fizice, pentru o perioadă de 3 zile de la data prevăzută pentru plata acestora.

Sumele în numerar care depăşesc nivelul stabilit mai sus trebuie depuse în conturile bancare ale persoanelor juridice respective, în următoarele **termene:**

- în următoarea zi lucrătoare, dacă sediul persoanei juridice se află în aceeaşi localitate cu cel al unităţii societăţii bancare la care are deschis contul;

---

1. Art. 2, 15, 49, 51 din Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară şi art. 1, 3 şi 26 din Legea nr. 34/1991, ambele în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
2. M.Of. nr. 24 din 31 ianuarie 1996.
3. Normele metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 15/1996, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 92/1996, în M.Of. nr. 34 din 16 februarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

- în maximum două zile lucrătoare, dacă sediul persoanei juridice se află în altă localitate decât cel al unităţii societăţii bancare la care îşi are deschis contul.

Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996[1], prevede că efectuarea de plăţi sau de încasări în numerar între persoane juridice, peste plafonul menţionat, constituie **contravenţie** şi se sancţionează cu confiscarea sumei care depăşeşte plafonul şi cu amendă.

Amenzile se aplică persoanelor fizice vinovate, astfel:

a) pentru depăşirea plafonului zilnic cu sume cuprinse între 1.000.000 lei şi 5.000.000 lei, cu amendă de la 2.000.000 lei la 10.000.000 lei;

b) pentru depăşirea plafonului zilnic cu sume ce depăşesc 5.000.000 lei, cu amendă de la 10.000.000 lei la 50.000.000 lei.

Nerespectarea interdicţiei de acordare a facilităţilor menţionate în art. 5 alin. 3 constituie contravenţie şi se sancţionează cu amendă de la 5.000.000 lei la 10.000.000 lei.

Nerespectarea interdicţiei de a se păstra în casieria proprie o sumă ce depăşeşte 5.000.000 lei şi nerespectarea termenelor de depunere a acestor sume în conturile bancare, constituie **contravenţie** şi se sancţionează cu amendă de la 2.000.000 lei la 10.000.000 lei.

Aceeaşi Ordonanţă **interzice** societăţilor bancare, de asigurări şi financiare, să elibereze persoanelor juridice sume în numerar peste plafonul stabilit cu excepţia operaţiunilor menţionate la lit. a) şi b) de mai sus (art. 5 lit. a şi b).

Nerespectarea acestei prevederi constituie **contravenţie** pentru personalul societăţilor bancare, de asigurări şi financiare care va fi sancţionat cu amendă la nivelul sumei plătite reprezentând depăşirea plafonului stabilit (conform prevederilor art. 5 lit. c) din Ordonanţă[2].

Plafonul maxim al numerarului admisibil la sfârşitul zilei în **casieriile societăţilor bancare**, de asigurări şi financiare se stabileşte de către acestea, cu acordul Băncii Naţionale a României[3].

Constatarea contravenţiilor şi se efectuează de către organele Ministerului Finanţelor, Băncii Naţionale a României şi Curţii de Conturi, după caz, împuternicite în acest scop.

Plafoanele valorice prevăzute de Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996 pentru operaţiunile în numerar, precum şi cuantumul amenzilor

1. Art. 6 din Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996.
2. Art. 7 din Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996.
3. A se vedea, în acest sens, Regulamentul cu privire la operaţiunile cu numerar nr. 2/1996 al B.N.R., în M.Of. nr. 34 din 16 februarie 1996.

Scanned with OKEN Scanner

contravenţionale stabilite de aceasta (prevăzute mai sus) vor fi **actualizate** prin hotărâre a Guvernului, în funcţie de evoluţia preţurilor[1].

3. MONEDA SCRIPTURALĂ

Paralel cu creşterea economiei de mărfuri, **plăţile fără numerar dobândesc o dezvoltare deosebită** datorită creditului bancar şi creditului comercial.

Moneda scripturală sau **"banii de cont"**, reprezintă disponibilităţile băneşti aflate în conturile bancare şi circulând între acestea prin operaţii de virament sau transfer între conturi. Moneda scripturală mai este cunoscută şi sub denumirea de **"monedă bancară"** sau **"monedă de cont"[2].**

Livrările de mărfuri, prestările de servicii, executările de lucrări dintre agenţii economici şi celelalte persoane juridice, precum şi vărsămintele la bugetele publice au loc în mod exclusiv prin moneda scripturală.

Circuitul mijloacelor băneşti din sfera monedei scripturale **se caracterizează** prin faptul că ele ies din proprietatea unei persoane juridice prin contul de la bancă şi intră în proprietatea altei persoane juridice în contul acestora din urmă, deschis tot la bancă. Ca urmare a acestor plăţi fără numerar, masa monedei scripturale în circulaţie rămâne în permanenţă în cadrul acestei sfere, adică în sfera circulaţiei fără numerar.

Pentru efectuarea plăţilor fără numerar este necesar să se găsească în circulaţie o anumită cantitate de monedă scripturală. Aceasta înseamnă că persoanele juridice trebuie să dispună de monedă scripturală în volum corespunzător în conturile de la bancă. **Disponibilităţile de monedă scripturală,** în aceste conturi, se asigură:

a) prin **depunerile de numerar** (rezultat din vânzarea mărfurilor, executarea de lucrări, prestarea de servicii), care se transformă astfel în monedă scripturală;

b) prin **virările de sume din contul altei persoane juridice**, reprezentând livrări de mărfuri, executări de lucrări sau prestări de servicii;

c) prin **acordări de credite** bancare sau comerciale.

În ultimele decenii au fost aplicate în ţara noastră unele modalităţi de plată fără numerar şi anume:

A) acceptarea - care asigură furnizorului reîntregirea mijloacelor

1. Art. 14 din Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996.
2. A se vedea D. M. Toma, *Plăţile fără numerar în România*, Editura Academiei, Bucureşti, 1980, p. 14.

Scanned with OKEN Scanner

sale circulante, prin creditele pe care banca i le acordă pe documente remise la încasare, pentru mărfurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate, iar cumpărătorului dreptul de a exercita controlul asupra furnizorului în privinţa respectării condiţiilor contractuale, plata având loc după primirea şi recepţionarea mărfurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate.

Plata prin acceptare se realizează prin intermediul **instrumentelor de plată emise:**

- din iniţiativa cumpărătorului (debitorului) care sunt:
- ordinul de plată;
- cecul din cametul cu sau fără limită de sumă;
- din iniţiativa sau la cererea furnizorului (creditorului) prin intermediul instrumentului de plată denumit dispoziţie de încasare;

B) acreditivul - este modalitatea de plată prin care cumpărătorul autorizează unitatea bancară care îl deserveşte să vireze din contul său la unitatea bancară unde se află contul furnizorului sumele reprezentând preţul mărfurilor, lucrărilor sau serviciilor, pentru a-i fi eliberate furnizorului în anumite condiţii, pe măsura efectuării livrărilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor respective;

C) scrisoarea de garanţie este documentul prin care unitatea bancară, în baza solicitării cumpărătorului, asigură pe furnizor, pe o anumită perioadă de timp şi în limita unei sume determinate că, în cazul în care cumpărătorul nu va avea posibilitatea să-i plătească la termen sumele prevăzute în scrisoare, acestea se vor efectua din creditul bancar[1]. Este o modalitate de asigurare a plăţii livrărilor de mărfuri, lucrărilor executate şi serviciilor prestate în cazurile în care cumpărătorul întârzie în mod repetat efectuarea plăţilor către furnizori.

4. SISTEMUL BĂNESC

Constă în ansamblul normelor legale şi instituţiilor care reglementează, organizează, respectiv supraveghează relaţiile băneşti dintr-un stat.

Aceste norme şi instituţii servesc la realizarea politicii economice, sociale, financiare şi de credit urmărite de fiecare stat. Prin sistemul bănesc **se urmăreşte** creşterea economică proprie, sporirea competitivităţii producţiei naţionale în schimburile cu străinătatea, crearea condiţiilor pentru

1. A se vedea D. M. Toma, *op. cit.*, p. 77 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

ocuparea unui loc mai bun în circuitul economic mondial[1].

Caracterul unitar al funcţiilor banilor sub cele două forme (numerar şi scriptural) condiţionează **conţinutul sistemului bănesc**, care cuprinde toate laturile modului de creare a mijlocelor băneşti şi de îndeplinire a funcţiei lor[2].

Putem **conchide** că banii şi circulaţia bănească reprezintă un instrument sensibil, de o mare importanţă, cu ajutorul căruia pot fi sesizate rapid unele disproporţii ce se pot ivi în evoluţia economiei, dând posibilitatea statului şi agenţilor economici de a lua din timp măsuri corespunzătoare.

Secţiunea a III-a
Aparatul şi sistemul bancar

1. BANCA ŞI CLIENŢII SĂI

Banca este definită ca fiind o entitate economică de stat sau particulară, ale cărei **funcţiuni principale** sunt:

(1) atragerea mijloacelor băneşti temporar disponibile ale clienţilor în conturile deschise acestora;

(2) acordarea de credite pe diferite termene;

(3) efectuarea de viramente între conturile clienţilor şi de transferuri în conturile deschise la alte bănci;

(4) emiterea de instrumente de credit şi efectuarea de tranzacţii cu asemenea instrumente;

(5) vânzarea - cumpărarea de valută şi alte operaţiuni valutare[3].

În sistemul de **common law,** o instituţie este considerată ca fiind o bancă dacă activitatea sa îndeplineşte **trei caracteristici** esenţiale şi anume:

a) încasarea cecurilor pentru clienţi;

b) plata cecurilor trase de către clienţii săi;

c) ţinerea de conturi curente pentru clienţii săi[4].

---

1. A se vedea C. C. Kiriţescu, *op. cit.*, p. 278.
2. A se vedea D. Patapievici, *op. cit.*, p. 18.
3. C. C. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 58.
4. Andrew Laidlaw şi Graham Roberts, *Law Relating to Banking Services* (Legea referitoare la serviciile bancare), Bankers Books Limited London, 1990, p. 4.

Scanned with OKEN Scanner

2. APARATUL BANCAR ŞI SISTEMUL BANCAR

În legislaţia bancară, literatura de specialitate şi practica bancară se utilizează frecvent noţiunile de aparat bancar şi sistem bancar. În concepţă, să încercăm a defini sumar cele două noţiuni.

Prin **aparat bancar** se înţelege "ansamblul coerent al diferitelor categorii de bănci care funcţionează într-o ţară, răspunzând cerinţelor unui anumit mod de producţie şi unei anumite etape de dezvoltare social - economică"[1].

În general, aparatul bancar eate organizat pe două **nivele**. În centrul aparatului bancar şi deci la primul nivel se află **banca centrală** (denumită frecvent banca naţională), care exercită sau coordonează politica monetară, valutară şi de credit a statului, uneori emiţând şi reglementările legale în aceste domenii. Al doilea nivel îl constituie celelalte bănci, cum sunt **băncile comerciale**, băncile de afaceri, instituţii de credit specializate (spre exemplu, bănci agricole, meşteşugăreşti, miniere etc.) sau instituţii specializate pe unele operaţii specifice (spre exemplu, bănci funciare sau ipotecare)[2]. Dacă banca centrală este, în general, de stat sau cu capital de stat, celelalte bănci sunt cu capital particular, de stat sau mixt, fiind organizate sub forma societăţilor pe acţiuni.

Noţiunea de **sistem bancar** defineşte operaţiunile şi tranzacţiile active şi pasive efectuate de aparatul bancar. Astfel, **banca centrală** exercită operaţiuni privind emisiunea monetară, concentrarea rezervelor băneşti ale băncilor comerciale şi acordarea de credite acestor bănci, influenţarea volumului şi costului creditului, acordarea de împrumuturi statului şi păstrarea tezaurului public. În acelaşi timp, **celelalte bănci** efectuează mai ales operaţiuni de atragere de mijloace băneşti temporar disponibile în conturi ale clienţilor (persoane fizice sau juridice), de acordare de credite pe diferite termene, de efectuare de viramente între conturile clienţilor şi de transferuri în conturi deschise la alte bănci, de emitere de instrumente de credit şi de efectuare de tranzacţii cu acestea, vânzarea şi cumpărarea de valută şi alte operaţii valutare[3].

Din cele de mai sus rezultă **legătura strânsă**, organică, exis-

1. C. C. Kiriţescu, *op. cit.*, p. 20.
2. Cu privire la categoriile de bănci, a se vedea C. Basno, N. Dardac, *Operaţiuni bancare. Instrumente şi tehnici de plată*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A.., Bucureşti, 1996, p. 14.
3. A se vedea, cu privire la activităţile bancare, Claude Simion, *Băncile*, Editura "Humanitas", Bucureşti, 1993, p. 70 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

tenţă între aparatul bancar, care defineşte aspectul organizatoric, adică sistemul de organizare bancară şi sistemul bancar, care cuprinde operaţiunile şi tranzacţiile efectuate de bănci, adică activitatea bancară, ca activitate specifică acestui domeniu.

3. SCURT ISTORIC ROMÂNESC

Aparatul bancar începe să se constituie în ţara noastră o dată cu înfiinţarea, în 1880, a Băncii Naţionale a României, ca bancă centrală a statului. În anii următori au fost înfiinţate numeroase bănci, mai ales cu capital străin.

Numărul băncilor a sporit într-un ritm rapid, astfel încât în anul 1934 existau 1204 bănci. Creşterea explozivă a numărului băncilor, a determinat şi adoptarea în anul 1934 a Legii pentru organizarea şi reglementarea comerţului de bancă şi alte legi având ca obiect activitatea bancară.

Regimul comunist a dat o lovitură nimicitoare aparatului bancar. Astfel, la 28 decembrie 1946 este etatizată şi reorganizată Banca Naţională a României, devenind mandatara statului ca organ de dirijare şi control al întregului sistem de credit. A urmat naţionalizarea întreprinderilor industriale, bancare, de asigurări, miniere şi de transporturi[1], care a dus la **dizolvarea şi lichidarea băncilor particulare**. Locul întregului aparat bancar a fost luat de câteva bănci de stat, care, sub diferite denumiri, au fost menţinute până la Revoluţia din decembrie 1989. **Practic existau Banca Naţională a României, ca bancă centrală şi unele bănci specializate** cum erau Banca de Investiţii, Banca pentru Agricultură şi Industrie Alimentară, Banca Română de Comerţ Exterior şi Casa de Economii şi Consemnaţiuni, toate cu capital integral de stat.

Economia comunistă a ţării noastre, hipercentralizată, **înlătura autonomia organizatorică şi funcţională** a aparatului bancar şi, în acelaşi timp, înăbuşea iniţiativa acestuia pentru că era subordonat înfăptuirii obiectivelor şi sarcinilor planului de stat.

4. NECESITATEA REFORMEI BANCARE

Într-adevăr, întregul aparat financiar - bancar al regimului comu-

1. Legea nr. 119/1948, în M.Of. nr. 113 bis din 11 iunie 1948.

Scanned with OKEN Scanner

nist din România avea un **rol pasiv**, de simplu executant. Aceasta deoarece în economia de comandă, supercentralizată şi planificată, deciziile macroeconomice se luau la Comitetul de Stat al Planificării şi la Comitetul Central al Partidului Comunist. În această situaţie, calculele de eficienţă care se făceau în aparatul financiar - bancar veneau în contradicţie cu dictatura şi nu puteau avea practic aplicare în economie.

De altfel, aparatul bancar **"funcţiona pe un singur nivel** - respectiv Banca Naţională îndeplinea concomitent funcţia de emisiune bănească şi funcţia comercială (de creditare) a unităţilor economice. Această organizare era perfect adaptată stabilirii administrative a unui anumit volum de credite şi repartizării acestuia pe ministere, întreprinderi[1]. Celelalte bănci, menţionate înainte, nu aveau capitaluri proprii importante şi nici depozite ale clienţilor[2], astfel că îşi procurau resursele de creditare, pentru domeniile specializate pe care le deserveau, de la Banca Naţională printr- un **mecanism automat**, nefiind deci interesate şi nici obligate să se preocupe de lichiditatea lor.

Trecerea la economia de piaţă, care urmăreşte, în principal, înlăturarea vechilor structuri şi mecanisme şi crearea instrumentelor de piaţă şi a pieţelor funcţionale, a impus **restructurarea din temelii a aparatului şi sistemului financiar-bancar**. Într-adevăr, în ţările cu economie de piaţă, politica fiscală, politica bugetară, politica monetară, politica valutară şi politica de credit reprezintă pârghii esenţiale, hotărâtoare pentru funcţionarea în practică a economiei libere.

Sistemul bancar şi de credit înscriindu -se în programul de ansamblu al înfăptuirii economiei de piaţă, va fi restructurat, arăta un reputat economist român[3], astfel încât activitatea de emisiune bănească să se desfăşoare în concordanţă cu cerinţele reale ale economiei naţionale, creditarea să fie axată pe criteriile rentabilităţii şi ale prudenţei bancare, iar controlul şi supravegherea monetară riguroasă să apere **stabilitatea banilor.**

În aceste condiţii, prezentate sumar, **reforma aparatului bancar şi a sistemului bancar a devenit nu numai necesară dar şi foarte urgentă,** constituind una din priorităţile reformei economice şi legislative ce a fost determinată de Revoluţia din decembrie 1989.

---

1. A se vedea Th. Stolojan, *Băncile şi creditul,* în ziarul "Dreptatea" nr. 105 din 24 iunie 1990.
2. Unităţile economice nu puteau deţine decât disponibilităţi băneşti necesare pentru realizarea obiectivelor de plan.
3. A se vedea Th. Stolojan, *loc. cit.*, p. 2.

Scanned with OKEN Scanner

5. REFORMA BANCARĂ

Reforma bancară a început încă în anul 1990, prin înfiinţarea unor noi bănci, cum au fost, spre exemplu Banca pentru mică industrie şi liberă iniţiativă (Mindbank), Banca pentru Credit Cooperatist (Bankcoop); organizarea băncilor specializate de stat ca societăţi comerciale, sub formă de societate pe acţiuni cu un singur acţionar, statul; deschiderea în ţara noastră a unor filiale sau sucursale ale unor bănci străine şi bănci mixte, cum a fost, spre exemplu, cea a Băncii franco-române; lărgirea şi diversificarea obiectului de activitate al băncilor comerciale cu capital de stat.

Reforma bancară a fost **efectiv realizată** prin Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară şi Legea nr. 34/1991 privind Statului Băncii Naţionale a României[1], urmate de regulamente şi norme de aplicare emise de Banca Naţională a României (B.N.R.)

În conformitate cu aceste legi, regulamente şi norme, aparatul bancar a fost organizat pe **două nivele** şi anume:

(1) Banca Naţională a României, cu rol de **bancă centrală**[2] a statului român, fiind organul unic de emisiune monetară, stabileşte reglementările în domeniul monetar, de credit, valutar şi de plăţi. Totodată, Banca Naţională a României refinanţează societăţile bancare şi asigură lichidităţi aparatului bancar. În acelaşi timp, Banca Naţională exercită supravegherea activităţii tuturor societăţilor bancare şi promovează, reglementează şi supraveghează activităţile de intermediere bancară.Membrii Consiliului de administraţie sunt numiţi şi revocaţi de Parlament.

În ce priveşte **statului juridic** al B.N.R., **nu suntem de acord cu opinia conform căreia "Banca Naţională este subordonată Parlamentului"**[3]. Aceasta deoarece atât din Legea privind activitatea bancară, cât şi din Legea privind Statutul Băncii Naţionale a României[4] rezultă, în mod indubiltabil, că: este un organ al statului, care stabileşte reglementări în domeniile monetar, de credit, valutar şi de plăţi; participă, în numele statului, la tratative şi negocieri externe în probleme financiare, monetare şi de plăţi, putând încheia unele acorduri de împrumut. Totodată, Consiliul de

1. Ambele legi au fost publicate în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
2. Pentru detalii privind activitatea băncii centrale, în general, a se vedea: A. Laidlaw, G. Roberts, *op. cit.*, p. 102 şi urm.; Th. Mayer, J. S. Duesenberry, R. Aliber. *op. cit.* ,p. 171 şi urm.
3. A se vedea D. F. Donoaica, *Banca Naţională*, în "Drept bancar şi valutar" de D.D. Şaguna, C. F. Donoaica, Editura "Proarcadia" Bucureşti, 1994, p. 43.
4. Legile nr. 33 şi 34/1991.

Scanned with OKEN Scanner

administraţie are competenţă foarte largă, stabilind reglementări în domeniul politicii monetare, valutare, de credit şi de plăţi, hotărăşte asupra organizării interne şi asupra salariilor personalului acesteia. În toate aceste competenţe deosebit de importante şi de largi, B.N.R. acţionează **fără a avea obligaţia de a solicita aprobarea altui organ al autorităţii publice.** Mai mult, membrii Consiliului de administraţie nu pot fi membri ai Parlamentului şi nu pot face parte din justiţie sau din administraţia de stat. Se poate conchide, după părerea noastră, că B.N.R. are un **statut juridic special**, acţionând în mod **independent** în domeniul monetar, valutar, de credit şi de plăţi, cu largi atribuţii de reglementare a operaţiunilor respective şi în relaţiile externe în sfera sa de activitate. De altfel, chiar numirea şi revocarea membrilor Consiliului de administraţie, deşi se face de Parlament, aceasta are loc la propunerea primului - ministru. **B.N.R. are o singură obligaţie directă faţă de Parlament şi anume prezentarea, anual, a dării de seamă cu privire la situaţia monetară şi a creditului,** ceea ce nu echivalează cu o subordonare, ci reprezintă un drept al legislativului de a fi informat despre situaţia din aceste două domenii.

O problemă juridică importantă, în ce priveşte atribuţiile B.N.R., credem că o reprezintă **întinderea competenţei de a stabili şi conduce politica monetară, valutară, de credit şi plăţi.** În acest sens, **suntem de părere** că Legile nr. 33 şi 34/1991 instituie **o prea largă delegare legislativă** pentru Banca Naţională a României. Astfel, se prevede că Banca Naţională a României **stabileşte şi conduce** politica monetară, valutară, de credit şi de plăţi şi hotărăşte asupra măsurilor în domeniile respective[1]. Prin această delegare legislativă se ajunge, practic, la situaţia că Bănca Naţională, organ al puterii executive, **să se substituie puterii legislative.** Suntem, deci, în faţa unei încălcări flagrante a unui principiu suprem al statului de drept: separaţia puterilor în stat.

Avem în vedere că, potrivit art. 38(1) din Constituţia României[2], Parlamentul este "unica autoritate legiuitoare a ţării". Semnificaţia supremă a acestei dispoziţii constituţionale rezidă în aceea că nici o altă autoritate publică din România nu are dreptul de a reglementa, **stabilind norme juridice primare** în vreun domeniu al relaţiilor sociale[3]. Singura putere

1. Art. 2 alin. (1) şi art.15 din Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară şi art. 1, 32 alin. (1), art. 39 şi art. 42 din Legea nr. 34/1991 privind Statutul Băncii Naţionale a României, ambele în M.Of. nr. 70 din 3 aprilie 1991.
2. Adoptată de Adunarea Constituantă la 22 noiembrie 1991 şi aprobată prin referendum popular la 8 decembrie 1991. Publicată în M.Of. nr. 233 din 22 noiembrie 1991.
3. A se vedea I. Vida, *Parlamentul*, în *"Constituţia României. Comentată şi adnotată.* Regia Autonomă "Monitorul Oficial", Bucureşti, 1992, p. 134.

Scanned with OKEN Scanner

care are dreptul deci de a institui norme juridice pe teritoriul României, este Parlamentul. În mod excepţional, în art. 114, delegarea legislativă, în anumite condiţii, poate fi acordată Guvernului, dar nu şi pentru alt organ de stat.

Stabilirea şi conducerea politicii monetare, valutare, de credit şi de plăţi se pot realiza numai prin **norme juridice primare,** a căror instituire este de atributul exclusiv al Parlamentului. În raport de dispoziţiile constituţionale citate, delegarea legislativă se poate acorda numai Guvernului, **nu** şi Băncii Naţionale.

Exercitarea practică a delegării legislative de către B.N.R. demonstrează şi faptul că ea **nu este oportună.** Criticile frecvente, uneori virulente, aduse politicii monetare, valutare, de credit şi de plăţi duse de către Bancă şi **cadrul legislativ greoi şi prea frecvent modificat, deci instabil,** demonstrează că opţiunea Parlamentului la instituirea acestei delegări legislative **nu** a fost cea mai fericită. Astfel de probleme vitale pentru economia noastră, aflată în profundă şi complexă restructurare, este indicat a se reglementa numai de Parlament, urmând ca B.N.R. să fie împuternicită şi pe viitor să emită **norme de aplicare** a legilor în domeniul bancar, valutar, de credit şi de plăţi.

Pentru aceste considerente sumare, suntem de părere că, **de lege ferenda,** se impune reglementarea prin lege a direcţiilor principale ale politicii monetare, valutare, de credit şi de plăţi, urmând ca Banca Naţională să emită norme de aplicare a legilor respective.

De altfel, în acest sens este deja făcută o breşă în delegarea legislativă acordată B.N.R. Ne referim la **Legea nr. 76/1992**[1], care instituie la nivel de lege, regimul juridic al plăţilor agenţilor economici, prevenirea incapacităţii de plată şi a blocajului financiar, cu măsuri sancţionatorii adecvate.

(2) Băncile comerciale şi alte instituţii de depozit, al căror obiect principal de activitate este atragerea de fonduri de la persoanele fizice şi juridice, sub formă de depozite sau instrumente negociabile, plătibile la vedere sau la termen, precum şi acordarea de credite şi efectuarea unor servicii cu specific bancar[2].

Structura organizatorică, conducerea şi administrarea societăţilor bancare se stabilesc prin **statute proprii.** Societăţile bancare se constituie potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, pe baza **autori-**

1. Lege privind rambursarea creditelor rezultate din acţiunea de compensare, regimul plăţilor agenţilor economici, prevenirea incapacităţii de plată şi a blocajului financiar, republicată în M.Of. nr. 172 din 22 iulie 1993.
2. Cu privire la activităţile ce se pot efectua de societăţile bancare, a se vedea St. Gheorghe, *Economia de piaţă. Legităţi şi mecanisme,* Editura Inter - media, Bucureşti, 1992, p. 154 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

zaţiei eliberată de Banca Naţională a României. Este interzisă prin lege constituirea de societăţi bancare sub formă de societăţi cu răspundere limitată.

Întrucât agenţii economici, celelalte persoane juridice şi persoanele fizice au relaţii de afaceri direct cu băncile comerciale, vom prezenta, desigur foarte sumar, într-un paragraf separat, modul de constituire a acestora.

Putem conchide că prin cele două legi s-a realizat concret **separarea funcţiei comerciale bancare de funcţia de bancă centrală a B.N.R.** Astfel, faţă de reglementările legale anterioare Revoluţiei din decembrie 1989, la care ne-am referit mai sus, când B.N.R. deţinea şi realiza ambele funcţii, actuala legislaţie prevede rolul şi funcţia exclusivă de bancă centrală a B.N.R. În acelaşi timp, funcţia comercială bancară a fost transferată de lege, integral, asupra societăţilor bancare. Ca urmare, activitatea comercială a B.N.R. a fost transferată Băncii Comerciale Române, înfiinţată în acest scop[1]. În acelaşi timp, au fost transformate în bănci comerciale băncile specializate[2] şi au fost constituite noi bănci comerciale cu capital privat sau mixt.

6. CONSTITUIREA BĂNCILOR COMERCIALE, FILIALELOR ŞI SUCURSALELOR

Potrivit reglementărilor legale examinate mai înainte, **societăţile bancare se pot constitui** cu capital social integral de stat sau cooperatist, cu capital privat autohton, cu capital mixt şi cu particitare străină - în asociere cu persoane juridice sau persoane fizice române sau cu capital integral străin.

În aceste condiţii au fost constituite şi funcţionează sub formă de societăţi bancare pe acţiuni, cu **capital social integral sau majoritar de stat:** Banca Comercială Română, Banca Română de Dezvoltare, Banca Agricolă, Banca Română de Comerţ Exterior şi EXIMBANK.

Cu capital social cooperatist şi al persoanelor juridice sau fizice, române sau străine, s-au constituit şi funcţionează societăţi bancare pe acţiuni, cum sunt: Banca de Credit Cooperatist (Bankcoop), Banca pentru mică industrie şi liberă iniţiativă (Mindbank).

1. Hotărârea Guvernului nr. 1195/1990, în M.Of. nr. 129 din 19 noiembrie 1990.
2. Banca Română de Comerţ Exterior, Banca de Investiţii şi Banca Agricolă.

Scanned with OKEN Scanner

Ca primă societate bancară pe acţiuni **cu participare străină, în asociere cu capital privat român**, menţionăm Banca Comercială "Ion Ţiriac" din Bucureşti.

În prezent există constituite şi funcţionează un număr de peste 20 de bănci comerciale.

Legea privind activitatea bancară **defineşte societăţile bancare** ca fiind persoanele juridice al căror obiect principal de activitate îl constituie atragerea de fonduri de la persoane juridice şi fizice, sub formă de depozite sau instrumente nenegociabile, plătibile la vedere sau la termen, precum şi acordarea de credite.

Societăţile bancare, persoane juridice române, se constituie cu respectare Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, deoarece toate societăţile bancare **au regimul juridic de societăţi comerciale.** Legea nr. 33/1991, interzice constituirea societăţilor bancare sub forma societăţilor cu răspundere limitată care, în general, au un capital social redus şi un număr mic de asociaţi.

Pe lângă condiţiile prevăzute de Legea nr. 31/1990 pentru constituirea societăţilor comerciale, Legea nr. 33/1991 stabileşte **unele condiţii suplimentare pentru constituirea societăţilor bancare,** dintre care menţionăm: necesitatea autorizării prealabile a B.N.R.; un alt volum minim al capitalului social şi cota minimă de vărsământ la momentul subscrierii, care nu poate fi mai mică de 50% precum şi perioada de subscriere se stabilesc de B.N.R.; capitalul subscris trebuie vărsat în formă bănească, în termen de 2 ani.

Structura organizatorică, conducerea şi administrarea societăţii bancare se stabilesc prin statute **proprii.**

Legea nr. 33/1991 reglementează şi **regimul filialelor şi sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine**. Astfel, înfiinţarea, funcţionarea şi lichidarea filialelor din România ale societăţilor bancare, persoane juridice străine, se efectuează, potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, după recunoaşterea acestor societăţi bancare ca persoane juridice străine, în condiţiile stabilite de dreptul român. În schimb, deschiderea în România de **sucursale** ale unor bănci persoane juridice străine are loc în conformitate cu legislaţia privind funcţionarea în România a reprezentanţelor firmelor şi organizaţiilor economice străine[1].

Exercitarea profesiunii bancare şi operaţiunile de bancă ale filialelor şi sucursalelor menţionate sunt supuse autorizării Băncii Naţionale a României, în concordanţă cu politica acesteia faţă de activitatea băncilor

1. Decretul - lege nr. 122/1990, în M.Of. nr. 54 din 25 aprilie 1990.

Scanned with OKEN Scanner

în România.

În aceste condiţii funcţionează în România, spre exemplu, sucursalele societăţilor bancare: Manufactures Hanover Trust Company - New York; Société Générale - Paris; Frankfurt Bukarest Bank A.G. - Frankfurt/Main; Misr Romanian Bank - Cairo; Chemical Bank (S.U.A.); Internationale Netherlanden Bank (Olanda).

Secţiunea a IV-a
Piaţa creditului şi piaţa financiară

În economia de piaţă, banii, prin funcţiile lor, sunt implicaţi în organizarea şi funcţionarea pieţei creditului, pieţei financiare şi bursei.

Vom examina foarte pe scurt aceste componente importante ale economiei de piaţă.

1. PIAŢA CREDITULUI

În activitatea de producere de mărfuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii şi de valorificare a acestora, agenţii economici utilizează **două categorii de resurse băneşti** şi anume:

- **fonduri proprii**, obţinute din activitatea economică proprie;
- **fonduri atrase**, adică mijloace băneşti suplimentare (peste cele proprii) obţinute din credite contractate pentru asigurarea resurselor necesare reproducţiei şi celorlalte nevoi ale agenţilor economici (investiţii, modernizări etc.)

Obţinerea de împrumuturi băneşti este posibilă deoarece în activitatea agenţilor economici există perioade de timp în care **unele resurse băneşti rămân nefolosite şi deci sunt disponibile**. Astfel de sume pot fi, spre exemplu, economiile băneşti ale populaţiei; sumele recuperate din încasările zilnice destinate salariilor (chenzinal, lunar, săptămânal); profiturile obţinute, până la utilizarea lor; sumele încasate de trezoreria statului sau de bănci, până la data cheltuirii lor.

Resursele băneşti astfel disponibile, în economia de piaţă nu sunt lăsate inactive, ci se utilizează pentu a se acorda **împrumuturi** agenţilor economici care în activitatea lor au nevoi băneşti superioare fondurilor proprii.

În consecinţă, **creditul** apare când nevoia de resurse băneşti

Scanned with OKEN Scanner

suplimentare a unor agenţi economici se întâlneşte cu disponibilităţile sau excedentele temporare ale altora, însoţite de dobânzi. Operaţiunile realizate în astfel de împrejurări **definesc piaţa creditului.**

Instituţiile financiare, care cuprind băncile, casele de economii şi societăţile de asigurare, exercită un rol important pe piaţa creditului întrucât la acestea îşi păstrează disponibilităţile băneşti agenţii economici. Concentrând aceste disponibilităţi băneşti, instituţiile financiare, le acordă cu împrumut agenţilor economici interesaţi. În acest fel, ponderea covârşitoare a **ofertei de credit**[1] se constituie la instituţiile financare, care primesc cererile de credit de la agenţii economici interesaţi. Ca atare, instituţiile financiare transformă resursele băneşti temporar disponibile în **capitaluri active**, contribuind la desfăşurarea normală şi la extinderea activităţii economice.

La **acordarea creditelor**, insituţiile financiare procedează la o verificare temeinică a rentabilităţii activităţii pentru care se solicită împrumutul şi pretind garanţii materiale şi angajamente ferme de restituire (rambursare) a creditului la termenul convenit (scadenţă).

Angajamentele debitorilor faţă de instituţiile financiare creditoare se întocmesc în scris, în general, în **două forme:**

- titluri publice, când debitor este statul, adică în cazul împrumuturilor de stat;

- trate sau poliţe, când debitorul este orice altă persoană decât statul.

Aceste înscrisuri sunt păstrate în portofoliul instituţiilor financiare şi se restituie debitorilor la data rambursării integrale a creditului.

Separat de obligaţia de restituire a creditului, debitorul datorează şi o **dobândă**[2]. Nivelul (mărimea) dobânzii se stabileşte ca un produs între suma împrumutată, rata dobânzii (preţul plătit pentru a dispune pe timp de un an de 100 unităţi monetare) şi durata creditului.

Când o instituţie financiară primeşte cereri de credite mai mari decât posibilităţile sale băneşti, recurge, la rândul ei, la un împrumut la altă instituţie financiară.

Creditele se acordă pe baza **contractelor de împrumut**[3] ce se

---

1. Denumită şi "*oferta de capital*" reprezintă totalitatea resurselor băneşti, temporar disponibile, concentrate de către bănci şi pe care acestea le pun la dispoziţia diferitelor persoane fizice sau juridice, în schimbul unei anumite dobânzi (St. Gheorghe, *op. cit.*, p. 23).
2. Dobânzile reprezintă suma de bani pe care debitorul o cedează creditorului pentru capitalul împrumutat primit (St. Gheorghe, *op. cit.*, p. 123).
3. Pentru detalii privind capitalurile împrumutate, a se vedea: Gh. D. Bistriceanu, M. N. Adochiţei, *op. cit.*, p. 104 şi urm.; D. D. Şaguna, *op. cit.*, p. 111 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

încheie între creditor şi debitor, în care se stipulează cel puţin următoarele **elemente:** suma împrumutată şi destinaţia acesteia, termenul (sau termenele) şi condiţiile de rambursare, rata dobânzii, momentul de la care şi până la care curge dobânda, formele de garanţie pe care le asigură debitorul pentru creditor.

2. PIAŢA FINANCIARĂ. BURSA

Piaţa financiară, denumită şi piaţa capitalului, are ca obiect negocierea de hârtii de valoare pe termen lung[1]. Vânzarea şi cumpărarea de capitaluri pe această piaţă se face între posesorii de acţiuni sau alte hârtii de valoare şi posesorii de capital bănesc.

Hârtiile de valoare[2] sunt fie titluri de credit cu venit fix, cambia sau biletul la ordin, pe termen scurt sau lung (ex. obligaţiuni şi rente de stat, ale unor instituţii sau societăţi comerciale), fie titluri cu venit variabil, cum sunt acţiunile emise de societăţile comerciale pe acţiuni.

În realitate, **hârtiile de valoare sunt emise** de guverne, municipalităţi, societăţi comerciale şi financiare şi alte persoane fizice sau juridice care au capacitatea de finanţare.

Hârtiile de valoare **se pot înstrăina** prin moştenire, donaţie sau prin vânzare. Preţul la care se vând hârtiile de valoare se numeşte **curs** sau **cotaţie**. Piaţa pe care se efectuează vânzarea şi cumpărarea hârtiilor de valoare este **piaţa financiară** sau piaţa capitalurilor.

Când această piaţă funcţionează după o procedură specială, stabilită riguros într-un regulament propriu, este denumită **bursă**[3]. **Deosebirea de pieţe şi târguri a bursei** este nu numai datorită faptului că funcţionează după un regulament propriu, dar şi pentru că mijloceşte (intermediază) schimburi de valori fără ca acestea să fie prezentate în natură de vânzători şi examinate de cumpărători.

Obiectul tranzacţiilor de bursă determină şi gruparea burselor astfel:

a) bursa de mărfuri, având ca obiect de negociere mărfurile (grâu, porumb, cafea etc.);

b) bursa de valori sau de obligaţiuni, având ca obiect valori

1. A se vedea C. C. Kiriţescu, *Moneda. Mică enciclopedie,* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 234.
2. *Idem,* p. 185.
3. Cel mai frecvent, "termenul desemnează o instituţie a economiei de piaţă - bursa - ca formă organizată de schimb pentru mărfuri şi valori" (I. Popa, *Bursa,, Vol. I* , Bucureşti, 1993, p. 12).

Scanned with OKEN Scanner

mobilliare;

c) bursa valutară sau **de devize**, având ca obiect de negociere valutele şi devizele.

Categoriile de tranzacţii la bursele europene pot fi:

a) la vedere, transferul dreptului asupra mărfii sau acţiunii ori altui titlu are loc la data tranzacţiei şi la cursul sau cotaţia momentului;

b) la termen, când la momentul tranzacţiei se convine asupra cursului sau cotaţiei, dar executarea contractului (cedarea valorilor sau predarea mărfii) are loc la un termen viitor, denumit **scadenţă;**

c) condiţionale, când se execută la termen dar, spre deosebire de cele de la lit. b) de mai sus, permit cumpărătorului să aleagă între două posibilităţi: executarea contractului sau abandonarea acestuia prin plata unei prime către vânzător.

În ce priveşte tranzacţiile cu **titluri financiare** - acţiuni, obligaţiuni- se disting operaţiuni specifice, **pe pieţele de tip american.** Astfel, tranzacţiile bursiere pot fi:

- pe bani gheaţă (engl., **for cash**), atunci când investitorii trebuie să acopere integral, cu fonduri băneşti, contravaloarea titlurilor financiare cumpărate;

- "în marjă" (engl. **on margin**), atunci când investitorii primesc din partea societăţii de bursă (brokerului) cu care lucrează un credit pentru încheierea şi executarea contractului de bursă.

Cu privire la **momentul executării contractului** în principalele centre bursiere (New York, Tokyo) se practică următoarele **tipuri de tranzacţii:**

- cu lichidare imediată (engl. **cash delivery**), când executarea (predarea/plata titlurilor) are loc în chiar ziua încheierii contractului de bursă;

- cu lichidare normală (engl. **regular settlement**), care trebuie să fie făcută într-un anumit număr de zile din momentul încheierii contractului (5 zile la New York Stoc Exchange - NYSE; 3 zile la Tokyo Stoc Exchange -TSE);

- cu lichidare pe bază de angajament special: de exemplu, la NYSE lichidarea poate fi făcută la o scadenţă lăsată la opţiunea vânzătorului, dar nu mai târziu de 60 de zile; la TSE, prin înţelegerea părţilor, lichidarea poate fi făcută în 19 zile de la contractare;

- cu lichidare "la emisiune" (engl. **when issued**), utilizată pentru titlurile care poartă o dată fixă de emisiune, dar încă n - au fost emise.

O categorie de tranzacţii specifice pieţelor de tip american sunt **vânzările "scurte"** (engl. **short selling**), adică vânzarea în bursă a unor

Scanned with OKEN Scanner

titluri, cu executarea contractului după formula lichidării normale, dar pe bază de titluri împrumutate[1].

Fiind o instituţie a economiei de piaţă, ne-am oprit, foarte sumar, asupra **"Bursei"**, numai cu scopul de a incita pe cititor la un studiu mai detaliat. Datorită complexităţii instituţiei şi practicilor diverse din diferite ţări, cei interesaţi de cunoaşterea aprofundată a "Bursei" trebuie să apeleze la lucrări de specialitate.

În România, primele încercări pentru înfiinţarea burselor[2] s-au făcut în 1839, dar fără rezultat. Codicele de Comerţ al Ţării Româneşti din 1840, extins din 1864 şi în Moldova, cuprindea un titlu pentru bursele de comerţ, mijlocitorii de schimb şi samsari. În 1860 exista o piaţă liberă pentru valori, efecte şi valută la Hanul cu Tei. Bursele dobândesc o organizare mai bună prin **Legea asupra burselor, mijlocitorilor de schimb şi mijlocitorilor de mărfuri din 1 iunie 1881,** înlocuită la 9 mai 1904 prin Legea asupra burselor de comerţ. Deschisă la 1 decembrie 1882, **Bursa din Bucureşti** cunoaşte o creştere spectaculoasă a activităţii o dată cu aplicarea legii din 1904. **În 1929 se adoptă o nouă lege bursieră,** care realizează unificarea legislaţiei bursiere, ca urmare a Marii Uniri din 1918 şi, totodată, modernizează concepţia şi soluţiile juridice. Pe baza acestei legi a evoluat activitatea bursieră în perioada interbelică; după 1946/1947 "Bursa" şi-a încetat activitatea.

După Revoluţia din decembrie 1989, formarea şi dezvoltarea pieţei financiare în România şi înfiinţarea bursei de valori constituie elemente importante ale tranziţiei la economia de piaţă. În unele state aflate în procesul de tranziţie, au început să funcţioneze burse de valori cum este , spre exemplu, cazul Ungariei, Poloniei. România se află încă abia în stadiul incipient al acestui proces, manifestându-se un decalaj semnificativ între proiectele de reformă şi unele măsuri întreprinse în domeniul economiei reale sau în sectorul bancar şi realizările concrete în sectorul financiar, în general, şi în domeniul bursier, în special. Există multiple raţiuni care impun **urgentarea** creării condiţiilor pentru funcţionarea bursei de valori şi în România. Dintre acestea menţionăm: emiterea de acţiuni de către soci-

---

1. A se vedea Ioan Popa, *Bursa. Vol. I*, Colecţia "BURSA" Bucureşti, 1993, p. 103-105. În ce priveşte "Bursa", sub multiplele ei aspecte, a se vedea şi *Vol. II* al lucrării cu acelaşi titlu, de acelaşi autor, editat în 1994; de asemenea, C. Fota, I. Roşu - Hamzescu, G. Ilinca, M. Mărginean, *Bursa la dispoziţia întreprinzătorului*, Editura MONDO-E.C., Craiova, 1992.
2. A se vedea, Gh. Cristodorescu, *Organizarea burselor de comerţ în România întregită*, Bucureşti, Tipografia "Tiparul Românesc", 1929; N. N. Stoika, *Legislaţia şi tehnica burselor de valori*, Editura Cercetări Juridice, Bucureşti, 1943, p. 27-28.

Scanned with OKEN Scanner

etăţile comerciale (pe baza Legii nr. 31/1990), fără a putea fi tranzacţionate pe piaţa secundară; emisiunea de certificate de acţionar în cadrul procesului "marii privatizări", fără a avea suport financiar - o piaţă secundară pe care să dobândească un curs de piaţă. S-a prevăzut obligaţia Guvernului de a prezenta un proiect de lege pentru organizarea şi funcţionarea bursei în termen de 6 luni[1].

În fine, a venit şi ziua când s-a adoptat **Legea nr. 52/1994** privind valorile mobiliare şi bursele de valori[2], ca lege cadru în acest domeniu.

Nu a trecut mult timp până când, prin Decizia nr. 20 din 21 aprilie 1995, Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, a dispus **înfiinţarea** (practic reînfiinţarea) **Bursei de Valori Bucureşti[3].** Ca orice început, activitatea bursei nu este prea bogată. Sperăm că timpul va dovedi importanţa acestei instituţii a economiei de piaţă pentru impulsionarea investiţiilor în economie şi mobilizarea capitalurilor, pentru finanţarea societăţilor comerciale şi regiilor autonome, astfel că, odată cu realizarea şi a privatizării în proporţii de masă, se va extinde şi intensifica acivitatea bursieră.

---

1. A se vedea Legea privatizării societăţilor comerciale, nr. 58/1991, în M.Of. nr. 169 din 16 august 1991.
2. M.Of. nr. 210 din 1 august 1994.
3. M.Of. nr. 76 din 27 aprilie 1995.

Scanned with OKEN Scanner

CONTENTS

Page

PREFACE 19

CHAPTER I
EVOLUTION OF THE PUBLIC FINANCES, TAX AND FINANCIAL LAW

Section I
The Public Finances sinces the Foundation of Romanian Principalities till their Union

1. General outlook 21
2. Sources of the State revenues 22
3. The fiscal bodies 23
4. The Organic Regulations 24

Section II
The Public Finances and the Financial Legislation since the Union of Romanian Principalities till the First World War

1. The fiscal system 26
2. The budgetary organization 30
3. The Court of Audit 30
4. The custom system 31

Section III
The Public Finances and the Tax and Financial Law between the Two World Wars

1. The fiscal system 32
2. The budgetary organization 34
3. The fiscal machinery 35

Scanned with OKEN Scanner

Section IV
The Tax and Financial Law after The Second World War

1. The budgetary organization 37
2. The fiscal law's evolution 40
3. The financial and banking state bodies 43

CHAPTER II
GENERAL CONCEPTS OF TAX AND FINANCIAL LAW

Section I
The Public and Private Field of the State

1. Private needs. Public needs 46
2. The public field of the State 47
3. The private field of the State 48
4. Conclusions 49

Section II
The Public Finances' Functions and Object. Financial relations

1. The concept of "finance" 50
2. The public finances' object 51
3. The financial relations 53
4. The public finances' functions 57

Section III
The Concept and Object of the Tax and Financial Law

1. The legal regulations concerning public finances 60
2. The categories of the legal rules whose object are the public finances 61
3. The tax and financial law definition 62

Section IV
The Sources of Tax and Financial Law

1. General outlook 64
2. The Constitution of Romania 65
3. The Laws 65
4. The decisions of the local bodies as administrative-teritorial bodies 67
5. The rules issued by the central bodies of the executive authoritiy 67

Scanned with OKEN Scanner

Section V
Financial Legal Relations

1. Subjects of the financial legal relations 70
2. The content of the financial legal relations 71
3. The object of the financial legal relations 71
4. The fiscal disputes 71
5. Classification of the financial legal relations 72

Section VI
The Economic Reform and Tax and Financial Law

1. The social-economic system crisis 72
2. The December 1989 Revolution 74
3. The economic and social reform 74
4. The importance of the tax and financial and banking laws 75

Section VII
The Role and Position of the Financial Law in the System of the Law. The Financial Science and the Financial Law

1. The role of the tax and financial law 78
2. The postion of the tax and financial law in the system of law 79
3. The financial science and the tax and financial law 80

CHAPTER III
THE SYSTEM OF PUBLIC BUDGETS

Section I
The National Public Budget

1. General considerations 83
2. Short history 85
3. The budgetary reform 87
4. The principles of the budgetary law 90
5. The approval competences of the public annual budgets 98

Section II
The Process of Drafting and Approval of the State Budget and of the State Social Security Budget

1. The budgetary initiative 100

Scanned with OKEN Scanner

2. Drafting of the budget bill 101
3. The estimation of the budgetary revenues and expenditures 102
4. The procedure of the approval of the State budget 104
5. The annual budgetary laws 106
6. The financial resources outside the budget 107
7. The State social security budget 111

Section III
The Execution and Closing of the State Budget and of the State Social Security Budget

1. The prerogatives of the Government and of the Ministry of Finance 112
2. The quarterly - base distribution of the public revenues and expenditures 114
3. The formation revenues and expenditures 115
4. The treasury 119
5. The general annual execution account of the State budget, the annual execution account of the State social security budget and the general account of the public debt 125

Section IV
The Control of the Execution of the State Budget

1. The general organization of the control 129
2. The legislative control 129
3. The administrative control 131
4. The legal control 132

Section V
The Drafting, Approval, Execution and Closing of the Local Budgets

1. The legal framework 135
2. The drafting and approval of the local budgets 137
3. The execution and closing of the local budgets 138

Section VI
The Finances of Public Institutions

1. The public institutions budgets 139
2. The monetary sources of the public institutions 140
3. Wich are the public institutions? 140

Scanned with OKEN Scanner

CHAPTER IV
FISCALITY: SYSTEM AND POLICY

Section I
Introductory Considerations

1. The necessity of the tax 142
2. The concept of tax and duties 143

Section II
Fiscal System and Tax Policy

1. The definition of the fiscal system and the tax policy 146
2. The basic principles of the fiscal system 150
3. The characteristics of the new fiscal system 158

Section III
Categories of Taxes and Taxpayers

1. The classification of the taxes and duties 158
2. The categories of taxpayers and due taxes 161

Section IV
Fiscal Definitions

1. Taxable persons 164
2. The tax - payer 164
3. The tax base 165
4. The tax rate 165
5. Resident/non-resident 166
6. Permanent establishment 166
7. Fiscal evasion 167

CHAPTER V
THE TAXATION OF LEGAL PERSONS

Section I
Taxes on Company Profit

1. Preliminary considerations 169
   1.1. Profit taxation 169
2. The profit tax system 170
   2.1. The new system of profit taxation 171

Scanned with OKEN Scanner

3. The profit tax 175
3.1. Role of the taxes 175
3.2. Taxable subjects 176
3.2.1. Tax - payers - definition 176
3.2.2. Groups of tax - payers - delimitation 180
3.3. Taxation basis 181
3.3.1. Fixing of taxable profit in case of big tax - payers 182
3.3.2. Fixing of taxable profit in case of small tax - payers 187
3.3.3. Taxation of the foreign persons' profit 188
3.4. Taxation rate 192
3.4.1. Before the Law nr. 12/1991 192
3.4.2. The Law nr. 12/1991 192
3.4.3. The Governmental Ordinance nr. 70/1994 192
3.4.4. Proposaes (lege ferenda) 195
3.5. Charged incomes and income exemptions 196
3.5.1. Non - taxation on some dividends 196
3.5.2. Non - taxation on contributions to social capital 197
3.5.3. Transitory tax exemtion 197
3.5.4. Facilities for some categories of people 198
3.6. Additional facilities 198
3.7. Settling the taxation 200
3.7.1. Payment in advance 200
3.7.2. Tax declaration and its legal force 201
3.7.3. Liability 201
3.7.4. Up - dating to inflation of tax due by big tax - payers 202
3.7.5. Fixing of payable taxes: competences of fiscal bodies 202
3.7.6. Payment currency 203
3.7.7. Liability of banking societies 203
3.7.8. Overcharging for late payment 204
3.8. Taxes and overcharges for late payment: controle, finding, follow - up and in - payment 206
9. Restitution or compensation 207
3.10. Prescription 208
3.11. Ways of contestation 209
3.12. The fiscal secret 210
3.13. Payment from the net profit of autonomous regies 211
3.14. Fiscal contraventions 211
3.15. Tax destinations 213

Scanned with OKEN Scanner

4. Tax on dividends 213
4.1. General aspects 213
4.2. Subjects of taxation 214
4.3. Taxation basis 214
4.4. Tax rate 215
4.5. Tax payer 216
4.6. Tax payment 216
4.7. Fiscal controle 217
4.8. Restitutions and compensations 217
4.9. Prescription 218
4.10. The fiscal secret 218
4.11. Ways of contestation 219
4.12. The stamp - duty 220

Section II
Transaction Taxes

1. Introductory Considerations 221
1.1. The changed role of the consumption taxes in the framework of the economic reform 221
1.2. Share of different categories of taxes 222
1.3. The categories of consumption taxes 223
2. Value Added Tax 224
2.1. History 224
2.2. Characteristics and advantages of VAT 226
2.3. Introduction of VAT in România 228
2.4. Definitions 229
2.5. Taxable persons 232
2.6. Taxable transactions 234
2.7. Place of supply 238
2.8. Tax base 239
2.9. Generating fact and exigibility of VAT 242
2.10. Rules and rates of taxation 245
2.11. Exemptions 252
2.12. VAT credit 257
2.13. Administrative obligations (Registration; Books and records; Invoices; VAT deductions; Fiscal control; Prescription; Payment; Legal contest) 259
3. Excise Duties 265
3.1. In general 265
3.2. Excise duties 266
3.3. The tax on crude oil from home production and natural gas 273

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Common fiscal procedure 274
4. The Tax on the Transfer of the Rights to movable and real property, and successional duties 279

Section III
Other Taxes and Duties Due by Legal Persons

1. Entertainment tax 280
2. Social Security contributions 282
2.1. General framework 282
2.2. State social security contribution 283
2.3. Farmers' social security contribution 286
2.4. Contributions to unemployment benefit fund 288
2.5. Private pension funds 290
3. Tax on buildings 291
4. Tax on land 296
5. Duties on means of transport 299
6. Duty on the permanent removal of land from farm and forestry use 305
7. Duty on the utilization of State owned real property 307
8. Customs duties 311

CHAPTER VI
TAXES DUE BY NATURAL PERSONS AND NON-RESIDENDS. INTERNATIONAL FISCAL AGREEMENTS

Section I
Taxation of the Natural Persons

1. Preliminary considerations 320
2. Income taxes 321
2.1. General Characteristics 322
2.2. Wage tax 324
2.3. Tax on business income of professionals 339
2.4. Tax on income from literary, artistic and scientific works 345
2.5. Tax on income from the renting and sub-renting of buldings, plots of land and furnished or unfurnished rooms 348
2.6. Common provisions of income taxes 349
3. Tax on agricultural income 359
4. Local taxes and duties 359
4.1. Legal general framework 359

Scanned with OKEN Scanner

4.2.Tax on buildings 365
4.3.Tax on land 366
4.4. Duties on means of transport 366
4.5. Duties on the use of public places 366
4.6. Duties for the delivery of certificates, recommendations and licences in the field of constructions 369
4.7. Duties for the utilization of the publicity, posting and advertising means 371
4.8. Duty for the sejourn in the watering and climatic resorts 373
4.9. Duty for visiting museums, historical, architectural and archeological monuments 374
4.10. Other local duties 374
4.11. Common regulations for local taxes and duties 375
5. Stamp duties 379
5.1. History 379
5.2. General aspects 383
5.3. Court duties 385
5.4. Duties for notarial activity 391
5.5. Duties on fiscal legal disputes 398
5.6. Duties on certificate of birth, marriage or death 399
5.7. Duties concerning identity documents 399
5.8. Duties on liberation of licences and their annual visa 490
5.9.Duties on liberation of permits and other similar documents 401
6. Juridical duty 401
7. Custom duties 404

Section II
Taxation of Non-residents and Foreign Entreprises

1. General aspects 404
2. Taxation of non-residents 405
2.1. Non-residents - legal definition 405
2.2. General fiscal system applied to non-residents 405
2.3. Witholding taxes on non-residents 406
3. Taxation of foreign enterprises 407
3.1. In general 407
3.2. Taxation of foreign commercial representations 408
3.3. Taxation of foreign investors 411
3.4. Additional facilities 413
3.5. Conclusion 415

Scanned with OKEN Scanner

Section III
International Tax Agreements

1. The phenomenon of international double taxation 415
2. The importance of double taxation avoidance 417
3. Unilateral relief 418
4. International agreements on double taxation avoidance 419

CHAPTER VII
FISCAL PROCEDURE

Section I
Introductory Considerations

Section II
General Fiscal Organization

1. The fiscal programme 430
2. The competence of the fiscal authorities 432
3. Tax return 436
4. International tax doctrine 439

Section III
Assessment of Taxes

1. Definition 440
2. The main elements of taxation 441
3. The title of the fiscal debt 446
4. The fiscal jurisdiction 450
5. Proposal for a new fiscal code (lege ferenda) 454

Section IV
Special Ways of Redemption of the Fiscal Debt

1. The payment 455
2. Compensation 457
3. Cancellation of the fiscal debt 459
4. Unsolvability 460

Section V
Unwiling Execution

1. Proceeding s of realization the fiscal debt management 461

Scanned with OKEN Scanner

2. Procedure of obligatory settlement of the bank accounts 462
3. The general procedure of unwilling execution 464
4. Executive bodies 467
5. Execution by upholding the money 469
6. Execution on movable assets 470
7. Execution on immovable assets 474
8. Revenues: liberalisation and distribution 477
9. Contestion on execution 478
10. Prescription 480
11. Fiscal secret 481

CHAPTER VIII
THE PUBLIC DEBT

Section I
Introductory Considerations

1. The definition and the categories of the credit 486
2. The necessity of the public debt 488

Section II
The State Loans

1. Characteristics 490
2. Home (Internal) State loans 492
3. External (Outside) State loans 493

Section III
Deposits of the Savings Bank

Section IV
Public Debt Management

1. General aspects 499
2. Responsibilities on the public debt management 500
3. Sanction system 502
4. The interest at the State loans 503
5. Investing in stock, conversion, arose and consolidation 504
6. Extinction of the public debt 505
7. Other redemption ways of public debt 506

Scanned with OKEN Scanner

Section V
The Mobilization of Money Resources by International Financial Bodies

CHAPTER IX
MONEY. CURRENCY CIRCULATION. BANKING SYSTEM AND MACHINERY. CREDIT MARKET AND FINANCIAL MARKET

Section I
Money and their Functions

1. The appearance and the role of the money 508
2. Money functions 510

Section II
Currency Circulation

1.General concepts 511
2. Circulation of cash 512
3. Cash on account 515
4. Money system 516

Section III
Banking system and Machinery

1. The bank and its clients 517
2. The terms of banking machinery and banking system 518
3. Short Romanian history 519
4. The necessity of the banking reform 519
5. The banking reform 521
6. Constitution of the commercial banks, subsidiaries and branches 524

Section IV
The Credit Market and the Financial Market

1. The credit market 526
2. The financial market. Stock exchange 528

Scanned with OKEN Scanner

IMPOZITE ȘI TAXE NR. 5/1996

Revista lunară ***"Impozite și taxe"****, editată de* ***"Tribuna economică"****, se impune incontestabil pe piața publicațiilor economice românești.*

Numărul 5/1996 *respectă aceeași formulă editorială de succes, care urmărește prezentarea cu maximă operativitate a actelor normative de referință, a unor comentarii de specialitate, a unor studii de caz semnificative, a feluritelor experiențe românești și internaționale de interes pentru agenții economici din țară.*

Apariția recentă la care ne referim cuprinde, între altele, următoarele secțiuni tematice:

- ✓ ***Impozitul pe profit***
- ✓ ***Impozitul pe venit***
- ✓ ***Impozitul pe dividende***
- ✓ ***Taxe vamale***
- ✓ ***Taxe locale***
- ✓ ***Controlul fiscal***
- ✓ ***Contabilitate fiscală***

Scanned with OKEN Scanner

TRIBUNA ECONOMICĂ

COLECȚIA "GHID PROFESIONAL"

ISBN 973-97666-2-5

Lei 18 000

Scanned with OKEN Scanner